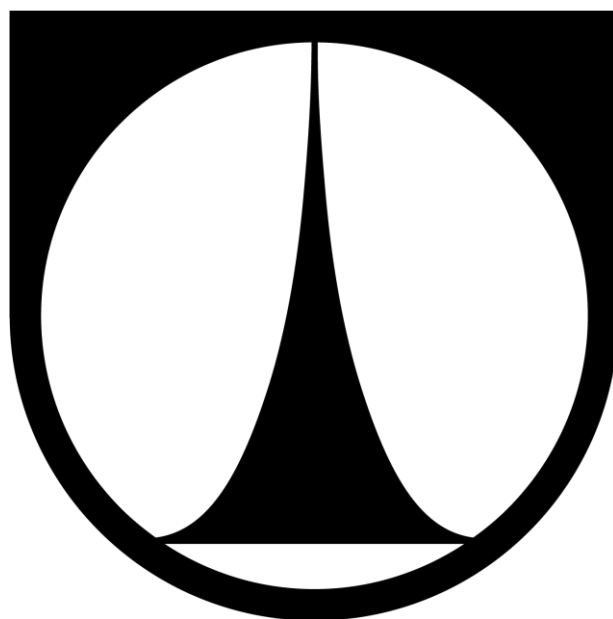


TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2013

Bc. Michaela Holubcová

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Studijní program: N 6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika

Komparace vybraných oblastí finančního účetnictví dle české legislativy a mezinárodních standardů IFRS

Comparison of financial reporting under the Czech legislation and standards IFRS

DP-EF-KFÚ-2013-13

Bc. Michaela Holubcová

Vedoucí práce: Ing. Olga Malíková, Ph.D. - KFÚ

Konzultant: Ing. Vladimír Perníkl, generální ředitel, Akuma, a.s.

Počet stran: 100

Počet příloh: 4

Datum odevzdání: 07. 01. 2013

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Michaela Holubcová**
Osobní číslo: **E10000096**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Název tématu: **Komparace vybraných oblastí finančního účetnictví dle české legislativy a mezinárodních standardů IFRS**
Zadávající katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Harmonizace finančního účetnictví se zaměřením na českou účetní legislativu a standardy IFRS
2. Komparativní analýza předpokladů k sestavování účetní závěrky dle české účetní legislativy a dle koncepčního rámce a standardů IFRS
3. Komparace rozvahy jako hlavního účetního výkazu dle české účetní legislativy a mezinárodních účetních standardů IFRS
4. Komparativní analýza problematiky vybraných položek rozvahy
5. Syntéza dosažených poznatků, závěrečné zhodnocení a formulace přínosů práce pro vědní obor a pro praxi

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **65 normostran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.
KOVANICOVÁ, D. a kol. Finanční účetnictví. Světový koncept IFRS/IAS. 5. vyd. Praha: Bova Polygon, 2005. ISBN 80-7273- 129-7.
KOVANICOVÁ, D. Jak porozumět světovým, evropským a českým účetním výkazům. 1. vyd. Praha: Bova Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9.
MLÁDEK, R. Postupy účtování podle IFRS: IFRS Policies and Procedures. 1. vyd. Praha: Leges, 2009. ISBN 978-80-87212-13-4.
NOBES, C. and R. PARKER. Comparative International Accounting. 11th. ed., Essex: Pearson Education Limited. 2010. ISBN 978-0-273-72562-6.
Elektronická databáze článků ProQuest (knihovna.tul.cz)

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Olga Malíková, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

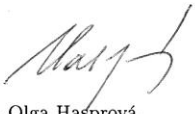
Konzultant diplomové práce:

Ing. Vladimír Permíkl

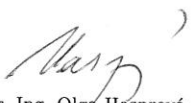
Akuma, a.s. operační ředitel

Datum zadání diplomové práce: **31. října 2012**

Termín odevzdání diplomové práce: **10. května 2013**


doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
děkanka




doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2012

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci, 07. 01. 2013

Bc. Michaela Holubcová

Anotace

Hlavním tématem diplomové práce *Komparace vybraných oblastí finančního účetnictví dle české legislativy a mezinárodních standardů IFRS* je porovnání účetního zobrazení finančního leasingu z pohledu nájemce mezi IFRS a českou účetní legislativou. První část je zaměřena na popis procesu mezinárodní harmonizace účetnictví. Druhá část se věnuje účetní závěrce vykazované dle české účetní legislativy a jsou zde popsány její jednotlivé prvky. Třetí část se zabývá problematikou sestavování a zveřejňování účetních výkazů dle mezinárodních standardů IFRS. Poslední část je zaměřena na komparativní analýzu problematiky vybraných položek rozvahy. V poslední části jsou prostřednictvím vzorového příkladu zanalyzovány rozdíly při vykazování leasingu z pohledu nájemce pomocí české účetní legislativy a standardů IFRS. Zároveň je zde uveden úvod do problematiky finančního leasingu z pohledu nájemce postupně dle jednotlivých účetních systémů.

Klíčová slova

Účetnictví, leasing, nájemce, rozvaha, výsledovka, česká účetní legislativa, mezinárodní účetní standardy.

Annotation

The main objective of the thesis *Comparison of financial reporting under the Czech legislation and standards IFRS* is comparison of the leasing accounting records between IFRS and the Czech accounting legislation. The first part is aimed at the process describing international accounting harmonization. The second part is devoted the financial statements reported according to the Czech legislation and it is describing individual components. The third part is devoted to the preparation and reporting of financial statements under the standards IFRS. The last part is focused on the comparative analysis of the issues the selected items in the statement of financial position items. In the last part through the example are analyzed the differences in reporting of financial lease in the light of leaseholder according to the Czech accounting legislation and standards IFRS. It is also mentioned an introduction in to the issue of financial lease from the perspective of leaseholder according to individual accounting systems.

Key Words

Accounting, leases, leaseholder, statement of financial position, income statement, Czech accounting legislation, International Financial Reporting Standards.

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala Ing. Olze Malíkové, Ph.D. z katedry financí a účetnictví, Ekonomické fakulty za cenné připomínky a užitečné rady v rámci konzultací a též za trpělivost po celou dobu vypracovávání této diplomové práce. Další poděkování věnuji mé rodině, příteli i přátelům, kteří mě po celou dobu studia neúnavně podporovali.

Obsah

Seznam obrázků.....	10
Seznam tabulek.....	11
Seznam zkratk.....	12
Úvod	13
1 Úvod do problematiky mezinárodní harmonizace účetnictví.....	15
1.1 Specifika účetních systémů	16
1.2 Regulace účetnictví v České republice	20
1.3 Mezinárodní účetní standardy IFRS	25
2 Účetní závěrka dle české legislativy	31
2.1 Rozvaha	34
2.2 Výkaz zisku a ztráty	41
2.3 Příloha účetní závěrky	43
3 Sestavování a zveřejňování účetních výkazů dle Mezinárodních účetních standardů IFRS	47
3.1 Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky	47
3.2 Základní prvky účetní závěrky	49
3.3 Oceňování prvků účetní závěrky	51
3.4 Kvalitativní charakteristika účetní závěrky	52
3.5 IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky.....	53
3.5.1 Výkaz o finanční situaci	55
3.5.2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření – výsledovka.....	59
3.5.3 Příloha k IAS 1 (komentář k účetní závěrce)	66
4 Komparativní analýza problematiky vybraných položek rozvahy.....	68
4.1 Leasing	68
4.1.1 Analýza účtování finančního leasingu firmou XY z pohledu nájemce podle ČÚL a IFRS	70
Závěr.....	87
Seznam použité literatury	89
Seznam příloh	93
Příloha A Přehled mezinárodních standardů IFRS a IAS.....	94
Příloha B Splátkový kalendář společnosti XY	97
Příloha C Splátkový kalendář dle ČÚL	99
Příloha D Splátkový kalendář dle standardů IFRS	100

Seznam obrázků

<i>Obr. 1.1: Klasifikace účetních systémů – deduktivní přístup</i>	<i>19</i>
<i>Obr. 1.2: Organizační struktura NADACE IFRS</i>	<i>28</i>
<i>Obr. 2.1: Zjednodušené schéma rozvahy dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.</i>	<i>36</i>
<i>Obr. 2.2: Přehled o peněžních tocích</i>	<i>45</i>
<i>Obr. 4.1.: Porovnání hospodářského výsledku v jednotlivých letech.....</i>	<i>83</i>

Seznam tabulek

<i>Tab. 2.1: Způsob oceňování jednotlivých složek majetku a závazků</i>	41
<i>Tab. 2.2: Přehled o změnách vlastního kapitálu</i>	46
<i>Tab. 3.1: Horizontální forma rozvahy</i>	57
<i>Tab. 3.2: Vertikální forma rozvahy</i>	58
<i>Tab. 3.3: Minimální položky výkazu o finanční pozici dle požadavků IAS 1</i>	59
<i>Tab. 3.4: Struktura informací prezentovaných ve výkazu o úplném výsledku hospodaření</i>	62
<i>Tab. 3.5: Horizontální forma výsledovky</i>	64
<i>Tab. 3.6: Vertikální forma výsledovky</i>	64
<i>Tab. 3.7: Minimální položky výkazu o úplném výsledku hospodaření dle požadavků IAS 1</i>	65
<i>Tab. 3.8: Druhové členění nákladů ve výsledovce</i>	65
<i>Tab. 3.9: Účelové členění nákladů ve výsledovce</i>	66
<i>Tab. 4.1: Kritéria pro rozpoznání operativního a finančního leasingu</i>	69
<i>Tab. 4.2: Časové rozlišení nákladů</i>	71
<i>Tab. 4.3: Splátkový kalendář osobního automobilu Škoda Superb kombi 2,0 TDI</i>	71
<i>Tab. 4.4: Splátkový kalendář a výpočet současné hodnoty</i>	77
<i>Tab. 4.5: Odpisy pronajatého majetku v jednotlivých letech</i>	78
<i>Tab. 4.6: Porovnání způsobu vykazování leasingové smlouvy dle ČÚL a standardů IFRS</i>	83
<i>Tab. 4.7: Vykázání najatého majetku dle české účetní legislativy a dle IFRS v jednotlivých letech</i>	84
<i>Tabulka 4.8 Porovnání bilanční sumy v jednotlivých letech</i>	86

Seznam zkratek

a. s.	akciová společnost
ČR	Česká republika
ČÚL	Česká účetní legislativa
ČÚS	České účetní standardy
DPH	Daň z přidané hodnoty
ES	Evropské společenství
EU	European Union (Evropská Unie)
HV	hospodářský výsledek
IAS	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IASB	International Accounting Standards Board (Radou pro mezinárodní účetní standardy)
IASC	International Accounting Standards Committee (Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů)
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation (Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy)
IFRIC	IFRS Interpretations Committee (Interpretační výbor mezinárodního účetního výkaznictví)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy finančního výkaznictví)
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
p. a.	per annum
PV	present value (současná hodnota)
Sb.	sbírky
SIC	Standing Interpretations Committee (Stálý interpretační výbor)
TUL	Technická univerzita v Liberci
US GAAP	US Generally Accepted Accounting Principles – (Americké všeobecně uznávané účetní zásady)

Úvod

Tato diplomová práce se zabývá komparací finančního účetnictví dle české účetní legislativy a mezinárodních standardů International Financial Reporting Standards (dále jen IFRS). Mezinárodní účetní standardy slouží účetním jednotkám na celém světě. Cílem výkazů dle mezinárodních standardů IFRS je vytvoření globálně srovnatelných výkazů.

Diplomová práce je zaměřena na vykazování účetní závěrky a bude v ní zároveň provedena analýza účtování leasingu z pohledu nájemce podle české účetní legislativy a mezinárodních standardů IFRS. Z důvodu rozsáhlosti tématu se práce nezabývá problematikou účtování finančního leasingu z pohledu pronajímatele. Téma této diplomové práce je aktuální z důvodu probíhající harmonizace české účetní legislativy se standardy IFRS. Dokončení tohoto procesu by pro uživatele účetních výkazů znamenalo zkvalitnění formy a obsahu výkazů a zároveň i zvýšení důvěryhodnosti a vypovídací schopnosti výkazů.

Nejdůležitějším rysem soudobé světové ekonomiky je globalizace. Světová ekonomika již řadu desetiletí odbourává národní hranice a má více globální charakter. Přes hranice států proudí stále větší množství zboží a kapitálu. Kromě těchto toků musí přes hranice států proudit i toky ekonomických informací. Mezi hlavní zdroje těchto informací patří finanční účetnictví. Proto řada odborníků z různých zemí usiluje o harmonizaci účetních systémů, aby informace z účetnictví účetních jednotek z různých zemí byly srovnatelné, spolehlivé a všeobecně srozumitelné. V současné době existují tři významné systémy, které se harmonizací účetnictví zabývají. Mezi tyto systémy patří americké standardy US GAAP, Direktivy Evropské unie a standardy IFRS. Americké US GAAP jsou významné pro celosvětovou harmonizaci účetnictví nejen díky ekonomickému významu a síle USA, ale i kvalitě tohoto systému.¹ Největší tlak na harmonizaci účetního výkaznictví vyvíjí zejména světové kapitálové trhy a burzy cenných papírů. Podniky, které mají cenné papíry

¹ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.

registrované na regulovaných kapitálových trzích, musí vyhotovovat a prezentovat účetní výkazy ve shodě se standardy účetního výkaznictví, který daný trh uznává.²

V práci je nejprve nastíněn úvod do problematiky mezinárodní harmonizace účetnictví, dále je zde provedena analýza účetní závěrky dle české legislativy a podrobněji popsány její jednotlivé prvky. V dalším bodu práce je zde nastíněn úvod do problematiky sestavování a zveřejňování účetních výkazů dle standardů IFRS. V neposlední řadě je provedena komparativní analýza problematiky vybraných položek rozvahy. Cílem této diplomové práce je porovnat účetní zobrazení finančního leasingu z pohledu nájemce, vykazování leasingu dle české účetní legislativy a Mezinárodních standardů IFRS. V práci mají být zachyceny rozdíly v účetním zobrazení finančního leasingu z pohledu nájemce mezi výše jmenovanými systémy a podrobněji rozebrán jejich dopad. Pro znázornění byl uveden vzorový příklad na účtování finančního leasingu z pohledu nájemce u obou účetních systémů. Nejprve byl vyhotoven splátkový kalendář a poté byly zachyceny jednotlivé účetní operace. Následně došlo k porovnání jednotlivých hospodářských výsledků.

² KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským a českým účetním výkazům*. Praha: Bova Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9.

1 Úvod do problematiky mezinárodní harmonizace účetnictví

Současný světový vývoj ekonomiky způsobuje, že integrace nabírá globálních rozměrů. S rostoucí globalizací mezinárodního obchodu a internacionalizací kapitálových trhů roste i potřeba, aby se jednotlivé účetní systémy vzájemně přibližovaly – tj. harmonizovaly. Harmonizace probíhá v rámci určitých politicko-ekonomických uskupení uznávající specifická historická, ekonomická, geografická a kulturně-sociální hlediska.³ Roste význam obchodu mezi nadnárodními společnostmi. K vzájemné spolupráci jsou potřebné i ekonomické informace, proto řada odborníků z různých zemí usiluje o odstranění rozdílů mezi národními a mezinárodními účetními systémy. Odstranění problémů chtějí docílit pomocí harmonizace účetnictví. Harmonizace je proces celkového sbližování finančního účetnictví a výkaznictví.

Ve světě existuje mnoho odlišných účetních systémů. Je čím dál více za potřebí účetní systémy sjednotit, zrychlit komunikaci, zvýšit všeobecnou spolehlivost, srovnatelnost a srozumitelnost ekonomických informací.

I Česká republika musí přizpůsobit svoji úpravu účetnictví, má-li držet krok se světovým vývojem. V době globalizace a internacionalizace kapitálových trhů není národní regulace již postačující.⁴

„Harmonizaci účetnictví lze chápat jako celkové sbližování finančního účetnictví a výkaznictví různých zemí, jehož cílem je vzájemná porovnatelnost informací obsažených ve finančních výkazech. Standardizace, tj. stanovení jednotné koncepce účetnictví, je nástrojem harmonizace.“⁵

³ HASPROVÁ, O. *Základy účetnictví*, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2004. ISBN 80-7083-780-2.

⁴ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.

⁵ MALÍKOVÁ, O. a J. HORÁK. *Finanční účetnictví: poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. ISBN 978-80-7372-690-4. s. 85.

Snaha o harmonizaci účetních soustav probíhá ve dvou větvích:

1. jako harmonizace v rámci jistého **hospodářsko-politického seskupení zemí** (pro naši zemi je významná harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie),⁶
2. jako **harmonizace v rámci celého světa**, jejímž cílem je přibližování účetních systémů a postupné uvedení ve shodu (konvergenci).⁷

Cílem standardů je dosažení vysoké míry srovnatelnosti a transparentnosti účetních závěrek v celosvětovém rozsahu.

1.1 Specifika účetních systémů

Účetnictví musí reagovat na měnící se potřeby společnosti a brát v úvahu ekonomické, právní, politické i kulturní prostředí, v němž funguje. Jeho všeobecná praktičnost záleží právě na jeho možnosti toto prostředí odrážet.⁸ Právě to je příčinou, že v různých zemích světa narážíme na více či méně odlišné systémy finančního účetnictví. Jednotliví autoři mohou chápat samotný pojem účetní systém chápát odlišně. Například podle Nobese a Parkera je účetní systém definován jako soubor praktik finančního výkaznictví, které využívá podnik při sestavování ročních účetních výkazů.⁹ Na účetní systémy v řadě zemí působí několik faktorů, které je důležité sledovat. Mezi tyto faktory patří např.:

Kultura je v různých zemích závislá na řadě hodnot, norem a zvyklostí, které jsou v dané společnosti zpravidla dlouhou dobu budovány a respektovány. Lze předpokládat, že s lišící se kulturou bude i přístup k účetnictví v anglosaských zemích, v Asii či zemích kontinentální Evropy odlišný.¹⁰

⁶ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví v kontextu světového vývoje*. 2. vyd. Praha: Bova Polygon, 1999. ISBN 80-85967-98-7.

⁷ MALÍKOVÁ, O. a J. HORÁK. *Finanční účetnictví: poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. ISBN 978-80-7372-690-4.

⁸ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským a českým účetním výkazům*. Praha: Bova Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9.

⁹ NOBES, C. and R. Parker. *Comparative International Accounting*. 11th. ed., Essex: Pearson Education Limited, 2010. ISBN 978-0-273-72562-6.

¹⁰ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským a českým účetním výkazům*. Praha: Bova Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9.

Právní systém uplatňovaný v tržních ekonomikách má dva možné přístupy, a to zvykové právo a kontinentální právní systém. Zvykové právo je charakteristické tím, že systém je založen na právních obyčejích, které jsou ve společnosti všeobecně uznávány a dodržovány. Tento přístup je typický zejména pro Velkou Británii, ale můžeme ho nalézt i v zemích, které jsou Velkou Británií ovlivněny. Ve větší či menší míře jsou zvykovým právem ovlivněny zákony ve Spojených státech amerických, v Irsku, Indii a v Austrálii. Kontinentální právní systém je založený na tzv. římském právu, které bylo ve dvanáctém století dále dotvářeno evropskými univerzitami. Nejdůležitější význam má právo psané, které ve formě právních předpisů formuluje obecná pravidla pro budoucí chování.¹¹

Způsob získávání kapitálu je do určité míry závislý na typu obchodní společnosti. V zemích jako je Německo, Francie a Itálie se převážně uplatňuje financování společností pomocí bank. Oproti tomu v anglosaských zemích jsou společnosti financovány velkou skupinou drobných investorů.¹²

Daňový systém hraje důležitou roli v oblasti, týkající se zjišťování daně ze zisku podniku. Hlavním důvodem odlišností účetních systémů je nejednotný vztah mezi účetnictvím a daněmi. Některé země mají účetní výkazy totožné s daňovými, jiné nikoliv. V anglosaských zemích je výpočet daně ze zisku prováděn odděleně od finančního účetnictví a výkazy slouží hlavně investorům. V Německu a Francii je účetnictví značně závislé na daních, protože hlavním uživatelem účetních informací jsou státní orgány pověřené výběrem daní. Účetní výkazy v Německu plně vyhovují daňovým.¹³ V naší zemi se účetní výkazy liší od daňových výkazů, které musí být dokládány finančním úřadům. Vyplývá to z výpočtu základu daně z příjmu, protože nemáme účetní výnosy a náklady shodné s daňově uznatelnými příjmy a výdaji.¹⁴

¹¹ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským a českým účetním výkazům*. Praha: Bova Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9.

¹² Tamtéž.

¹³ NOBES, C. and R. Parker. *Comparative International Accounting*. 11th. ed., Essex: Pearson Education Limited, 2010. ISBN 978-0-273-72562-6.

¹⁴ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským a českým účetním výkazům*. Praha: Bova Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9.

Systémy můžeme rozdělit do skupin se společnými vlastnostmi minimálně dvěma způsoby. První způsob je pomocí **dedukce**, při které postupujeme od obecného ke specifickému. Druhý způsob je **indukcí**, při níž je postup od specifického k obecnému. Mezi členění založeném na *deduktivním postupu* řadíme ve vyspělých západních zemích dělení na dvě základní třídy – makroekonomický a mikroekonomický koncept.¹⁵

1. Makroekonomický koncept účetnictví vychází z dané národní ekonomické politiky státu. Podnikatelský subjekt je základní jednotkou národní ekonomiky. Účetní systém je řízený státními orgány a je do určité míry ovlivňovaný pomocí daňových předpisů. Cíle podniku se musí přizpůsobit ekonomické politice státu. Podnik dosahuje nejlépe svých cílů, pokud koordinuje činnost s ekonomickou politikou státu, vychází z ní a řídí se jí. Účetnictví je podřízeno veřejnému zájmu. Veřejný zájem se v podniku nejlépe zajistí tím, že se účetnictví úzce propojí s ekonomickou politikou státu. Makroekonomický model účetnictví je typický pro země kontinentální Evropy a nejdůsledněji je aplikován ve Švédsku, zde je ovlivňován vládou. V Japonsku a Německu je účetní systém ovlivněn legislativou. Do makroekonomického modelu patří i Česká republika. Český účetní systém můžeme v současné době zařadit do skupiny zemí, u kterých je účetnictví ovlivněno daněmi. Do této skupiny patří Francie, Belgie, Itálie a Španělsko.¹⁶

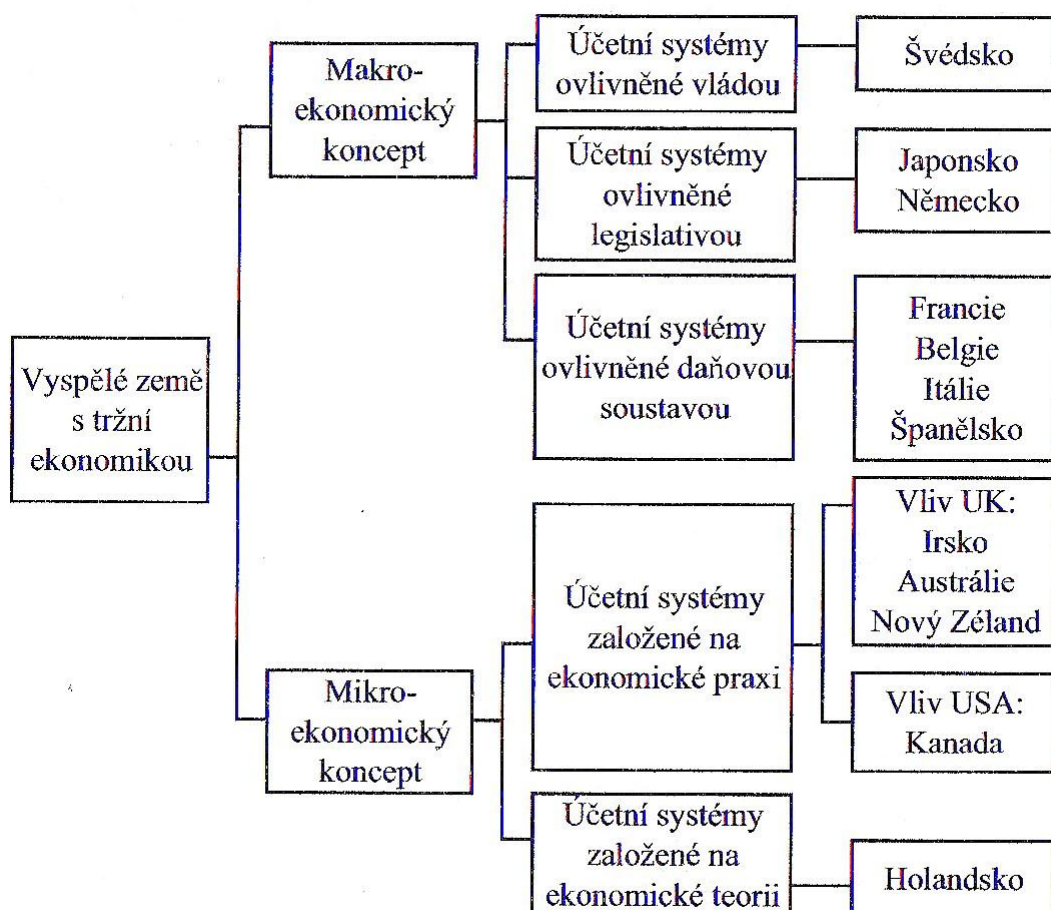
2. Mikroekonomický koncept účetnictví utváří tržně orientované ekonomiky. Účetnictví se podřizuje potřebám soukromých zájmů, ke sledování ekonomických aktivit podnikatelských subjektů a vede k ekonomické stabilitě firmy. Soukromé firmy a jednotlivci jsou hlavní tažnou silou v tržně orientovaných ekonomikách. V těchto ekonomikách platí předpoklad, že prosperita konkrétní země bude nejlépe zabezpečena pomocí maximalizace užítku jednotlivců a soukromých podniků. Účetnictví je volný vědní obor rozvíjející se nezávisle na vládě či ekonomických teoriích. Účetnictví primárně využívají individuální podnikatelé a mělo by poskytovat informace o finanční situaci a výkonnosti podniku. Charakteristickými reprezentanty tohoto konceptu účetnictví jsou např. Velká Británie, Irsko, Austrálie

¹⁵ KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví. Světový koncept IFRS/IAS*. 5. vyd. Praha: Bova Polygon, 2005. ISBN 80-7273- 129-7.

¹⁶ Tamtéž.

a Nový Zéland. Mikroekonomický koncept je ovlivněn buď praxí nebo teorií. Praxí je ovlivněno účetnictví v Americe a Kanadě. Teorií je ovlivněno účetnictví v Holandsku. Na základě tohoto konceptu jsou postaveny i Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS.¹⁷

Ukázka klasifikace založené na deduktivním postupu lze zobrazit pomocí obrázku č. 1.1.



Obr. 1.1: Klasifikace účetních systémů – deduktivní přístup

Zdroj: Brabec, Z., Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy, s. 49.

Mezi *induktivní postupy* můžeme uvést např. klasifikaci účetních systémů podle geograficky ucelených sfér se společnými historickými znaky. Každá taková sféra představuje určitý model účetního systému, kterému jsou přiřazeny země dané sféry, jež tento model aplikují.

¹⁷ KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví. Světový koncept IFRS/IAS*. 5. vyd. Praha: Bova Polygon, 2005. ISBN 80-7273- 129-7.

Kromě deduktivní a induktivní metody existují i další přístupy ke klasifikaci účetnictví. Jedním z nich je tzv. **kulturně-sociální přístup**. Účetnictví je založeno na tradičních kulturních a sociálních hodnotách. Účetní systémy jsou členěny do 10 skupin dle čtyř kritérií, jimiž jsou:

1. Stupeň profesionální závislosti na státní regulaci.
2. Míra přizpůsobivosti systému požadavkům individuálních podnikům.
3. Stupeň konzervatismu: jak rychle se mohou provádět změny v účetnictví.
4. Rozsah srozumitelnosti a zřetelnosti informací.¹⁸

1.2 Regulace účetnictví v České republice

Účetní systém platný v naší zemi od 1. ledna 1993 je vytvářen tak, aby odpovídal potřebám tržního prostředí, tj. aby vykazoval takové údaje, díky nimž lze učinit správný názor na finanční situaci podniku a na efektivnost jeho činnosti.¹⁹ Zákon byl na svou dobu mimořádně kvalitní, proto nebyly mezi našimi účetními předpisy a evropskými účetními směrnici významné rozdíly, nicméně plné harmonizace s evropskými normami jím docíleno nebylo. České účetnictví je dosud podřízeno daňovým stanoviskům, takže není splněna podmínka porovnatelnosti.

Naše země musí přizpůsobit účetní výkazy potřebám evropské a světové standardizace, a to:

- a) potřebám čtvrté a sedmé direktivy Rady Evropské unie. Čtvrtá direktiva obsahuje nařízení týkající se zejména formy účetních výkazů, obsahu jeho položek, způsobu oceňování majetku a závazků, obsahu přílohy a výroční zprávy a zveřejňování účetních výkazů. Díky ní byla také legislativně upravena účetní závěrka velkých a středních kapitálových společností. Sedmá direktiva upravuje požadavky na konsolidovanou účetní závěrku. Vyžaduje, aby mateřská společnost sestavovala účetní výkazy nejen za sebe, ale i za celou skupinu, kde bude zobrazena finanční pozice skupiny tak, jako by tato skupina byla jedna samostatná účetní jednotka. Jedná se o seskupení podniků, které mají charakter koncernu, holdingu apod.,

¹⁸ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví v kontextu světového vývoje*, 2. vyd. Praha: Polygon, 1999. ISBN 80-85967-98-7.

¹⁹ Tamtéž.

- b) potřebám mezinárodních účetních standardů IFRS a zároveň se nechat inspirovat americkými standardy finančního účetnictví US GAAP.²⁰

Jako u většiny států kontinentální Evropy je i v České republice účetnictví regulováno státem. V našem státě plní účetní legislativu ministerstvo financí. Upravuje jak formát a obsahové vymezení účetních výkazů, tak i samostatné účetní postupy.

Finanční účetnictví poskytuje komplexní soubor informací o aktivech a pasivech podniku, o jeho nákladech, výnosech a zisku nebo ztrátě. Informace z finančního účetnictví se prostřednictvím účetních výkazů předkládají externím uživatelům. Účetním obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok.

Před vstupem České republiky do Evropské unie bylo nutné provést několik novel zákona o účetnictví. Významná byla novela zákona o účetnictví zákonem č. 437/2003. Zásadními změnami této novely bylo zrušení soustavy jednoduchého účetnictví, možnost vést podvojný účetnictví ve zjednodušeném rozsahu pro některé účetní jednotky a vymezení oblasti účetních jednotek, které mohou účtovat podle Mezinárodních účetních standardů v daném rozsahu. Díky této novele chápeme pod pojmem účetnictví pouze účetnictví podvojný. Všechny účetní jednotky, kterých se tato novela týká, musí účtovat v soustavě podvojného účetnictví.²¹ Ostatní drobní podnikatelé, kteří dříve vedli jednoduché účetnictví, vedou nyní daňovou evidenci, aby mohli určit základ daně z příjmů.

Účetnictví v České republice je upravováno souborem předpisů v podobě zákonů, vyhlášek a dalšími právními předpisy. Tyto normy ve svém celku vytvářejí účetní systém.

²⁰ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským a českým účetním výkazům*. Praha: Bova Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9.

²¹ MALÍKOVÁ, O. a J. HORÁK. *Finanční účetnictví: poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. ISBN 978-80-7372-690-4.

Právní základ pro regulaci českého finančního účetnictví podnikatelských subjektů tvoří:

- **Zákon č. 563/1991 Sb.**, o účetnictví.
- **České účetní standardy**.
- **Soubor vyhlášek** pro konkrétní typy účetních jednotek.²²

Kromě výše jmenovaných účetních předpisů mají na české finanční účetnictví vliv i další právní předpisy jako např. **zákon č. 513/1991 Sb.**, obchodní zákoník, **zákon č. 593/1992 Sb.**, o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, **daňové zákony** a **ostatní předpisy**, které upravují oblast např. sociálního a zdravotního pojištění, pracovního práva, vztahy podniku k zaměstnancům, právní předpisy týkající se cel apod. Vedle zákonných norem musí podnik dodržovat i interní předpisy, v podobě určení způsobů metod odepisování majetku, oceňování, stanovení pravidel pro vedení analytické evidence, o vyhotovení směrnice upravující sestavení účetního rozvrhu apod.²³

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon stanovuje v souladu s právem Evropské unie rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost. Osoby, na které se zákon vztahuje, jsou nazývány účetní jednotky.

Účetními jednotkami jsou:

- právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- zahraniční osoby podnikající na území České republiky,
- fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku,
- ostatní fyzické osoby,
 - které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně zdanitelných plnění osvobozených od této daně, přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
 - které vedou účetnictví dobrovolně,

²² KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*, 13. vyd. Praha: Polygon, 2003. ISBN 80-7272-084-3.

²³ BRABEC Z. a BARTOŇOVÁ M. [Kap.] 5., *Současná úprava účetnictví v České republice*. In: MALÍKOVÁ, O. et al. *Účetnictví včera a dnes*, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. s. 107 – 133. ISBN 978-80-7372-696-6.

- které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je účetní jednotkou,
- které musí vést účetnictví podle zvláštních předpisů.²⁴

Účetní jednotky mají povinnost vést účetnictví správně, úplně, průkazně, srozumitelně a způsobem zajišťujícím trvalost. Účetním obdobím je hospodářský nebo kalendářní rok.²⁵

Zákon umožňuje vést účetnictví ve zjednodušeném nebo v plném rozsahu. Zjednodušený rozsah účetnictví je vymezen v § 13a zákona o účetnictví. Umožňuje spojit účtování v deníku a v hlavní knize pomocí tzv. skupinových účtů a bez využití účtů analytických a podrozvahových.²⁶

Vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb.

Právní základ pro regulaci českého finančního účetnictví podnikatelských subjektů tvoří mimo jiné soubor vyhlášek pro konkrétní typy účetních jednotek. Nejvíce využívanou vyhláškou je vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb. Tato vyhláška má za úkol podrobněji doplnit a specifikovat některá ustanovení zákona o účetnictví, a to s ohledem na požadavky podnikatelských subjektů, které účetnictví vedou. Upravuje zejména rozsah a způsob vyhození účetní závěrky, směrnice účtové osnovy, účetní metody a jejich použití, způsoby přechodu z daňové evidence na účetnictví, konsolidovanou účetní závěrku atd.²⁷ Součástí výše jmenované vyhlášky jsou i přílohy, které zahrnují předlohy pro:

- uspořádání a značení položek rozvahy,
- uspořádání a značení položek výkazu zisku a ztráty,
- směrnou účtovou osnovu.²⁸

Mimo této vyhlášky, kterou využívají podnikatelé účtující v soustavě podvojného účetnictví, existují vyhlášky pro pojišťovny, zdravotní pojišťovny, banky a jiné finanční instituce a účetní jednotky, které nemají jako hlavní předmět činnosti podnikání.²⁹

²⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 1 odst. 3.

²⁵ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 8.

²⁶ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*, 13. vyd. Praha: Polygon, 2003. ISBN 80-7272-084-3.

²⁷ Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 39.

²⁸ Tamtéž.

České účetní standardy

Hlavním úkolem standardů, které vydalo Ministerstvo financí s platností od 1. ledna 2004, je poskytnout uspořádaný přehled účetních metod a postupů pro jednotlivé typy účetních jednotek, aby účetní závěrka sestavovaná těmito subjekty podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.³⁰ Tvorbu a vydávání Českých účetních standardů má za úkol ministerstvo financí. Obsah standardů nesmí být v rozporu s nařízeními zákona o účetnictví nebo jinými právními předpisy. To znamená, že pokud budou účetní jednotky účtovat podle těchto standardů, očekává se, že jejich postup vyhovuje požadavkům zákona o účetnictví.³¹ Podnikatelé, kteří účtují podle výše uvedené vyhlášky č. 500/2002 Sb., se musí řídit rovněž českými účetními standardy. České účetní standardy tvoří v roce 2012 celkem 22 standardů.

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

Obchodní zákoník upravuje postavení podnikatelů a základní pojmy pro oblast podnikání, obchodní závazkové vztahy, jiné vztahy s podnikáním související a zapracovává příslušné předpisy Evropských společenství. Stanovuje základní povinnosti všech podnikatelů vést účetnictví v rozsahu a způsobem stanoveným zákonem (tj. zákonem o účetnictví). Osoby zapsané v obchodním rejstříku u krajských soudů účtují o stavu a pohybu obchodního majetku a závazků, vlastním kapitálu, o výnosech a nákladech a o hospodářském výsledku.³²

Daňové zákony

Česká účetní legislativa je stále orientovaná na zabezpečení informačních potřeb státu, zejména daňových orgánů, proto je účetní evidence v České republice do značné míry

²⁹ BRABEC Z. a BARTOŇOVÁ M. [Kap.] 5., Současná úprava účetnictví v České republice. In: MALÍKOVÁ, O. et al. *Účetnictví včera a dnes*, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. s. 107 – 133. ISBN 978-80-7372-696-6.

³⁰ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7 odst. 1.

³¹ BRABEC Z. a BARTOŇOVÁ M. [Kap.] 5., Současná úprava účetnictví v České republice. In: MALÍKOVÁ, O. et al. *Účetnictví včera a dnes*, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. s. 107 – 133. ISBN 978-80-7372-696-6.

³² Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

ovlivněna daňovými zákony. Účetnictví by mělo poskytnout základ pro výpočet jednotlivých daní a zajistit jejich evidenci. Mezi zákony, které ovlivňují účetnictví patří:

- **Zákon č. 586/1992 Sb.**, o daních z příjmů, který ovlivňuje zejména účtování nákladů a výnosů. Náklady a výnosy musíme podle tohoto zákona dělit na ty, které ovlivňují, resp. neovlivňují základ daně z příjmů.
- **Zákon č. 353/2003 Sb.**, o spotřebních daních se týká těch účetních jednotek, které ke své podnikatelské činnosti využívají např. alkoholické nápoje, minerální oleje nebo tabákové výrobky.
- **Zákon č. 235/2004 Sb.**, o dani z přidané hodnoty se týká těch účetních jednotek, které překročí registrační limit a musí přizpůsobit své účetnictví tak, aby mohly zjistit údaje potřebné k evidenci této daně.³³

1.3 Mezinárodní účetní standardy IFRS

Zrod nadnárodních společností a celosvětově rozrůstající se obchod s cennými papíry na kapitálových trzích vyvolaly rostoucí potřebu srovnatelnosti účetních výkazů v rámci celosvětového hlediska. Z důvodu poskytování věrných a poctivých informací o hospodaření podniku je nutná existence jednotných pravidel, podle kterých budou podniky sestavovat a zveřejňovat své účetní výkazy. Impulsem pro harmonizaci účetních výkazů na celosvětové úrovni byly tři faktory:

1. vznik nadnárodních společností,
2. růst globalizace,
3. růst kapitálového trhu a obchodu s cennými papíry na celosvětovém měřítku.³⁴

Na rozdíl od české úpravy účetnictví, která je založena na pravidlech, jsou IFRS založené na zásadách. Hlavním rozdílem mezi nimi je standardizace a nepružnost české účetního systému a flexibilita a různorodost mezinárodních účetních standardů. České účetní standardy se zaměřují na postup při účtování a IFRS upravuje výstup, tj. obsah účetních výkazů. Podle IFRS si každá účetní jednotka navrhne a uspořádá svou účetní osnovu tak,

³³ BRABEC Z. a BARTOŇOVÁ M. [Kap.] 5., Současná úprava účetnictví v České republice. In: MALÍKOVÁ, O. et al. *Účetnictví včera a dnes*, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. s. 107 – 133. ISBN 978-80-7372-696-6.

³⁴ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*, 13. vyd. Praha: Polygon, 2003. ISBN 80-7273-084-3.

aby odpovídala její konkrétní situaci a potřebám. IFRS přesnou předlohu účtové osnovy nepředepisuje, proto má každá firma možnost přizpůsobit svou účtovou osnovu tak, aby vyzdvihla její jedinečnost.³⁵

V roce 1973 založila skupina nezávislých profesionálních účetních institucí Austrálie, Francie, Japonska, Kanady, Mexika, Německa, Nizozemí, Velké Británie a USA *Výbor pro mezinárodní účetní standardy* (International Accounting Standards Committee - IASC) se sídlem v Londýně za účelem sblížit účetní pravidla a účetní výkazy jednotlivých zemí a vypracovat soubor mezinárodních účetních standardů (International Accounting Standards – IAS) pro účetní výkaznictví. Protože z tohoto názvu není dostatečně jasné, že se jedná o úpravu účetního výkaznictví, byl tento název novelizován a nově vytvořené standardy jsou nazývány jako Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (International Financial Reporting Standards – IFRS). Původní standardy nesou stále původní označení IAS až do té doby, než dojde k jejich novelizaci či zrušení. První standard s označením IFRS 1 byl vydán koncem roku 2003 a jeho obsahem je návod jak přejít na mezinárodní standardy IFRS. Soustavu IFRS tvoří nejen standardy IAS a IFRS, ale i interpretace účetních standardů značených zkratkou IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee), do roku 2002 značeny zkratkou SIC (Standing Interpretation Committee). Aktuální organizační strukturu Nadace IFRS, jejíž název byl změněn v roce 2010, tvoří:

- *Monitorovací skupina (Monitoring Board)* pomáhá v první řadě usnadnit spolupráci mezi Nadací IFRS a veřejnými orgány, které mají na starosti regulaci kapitálových trhů v jednotlivých částech světa. Významem je usnadnit orgánům, které povolují či vyžadují dodržování IFRS ve své zemi, účinně plnit jejich úkoly a povinnosti související s ochranou investorů, zabezpečením integrity trhů a kapitálu. Monitorovací skupina schvaluje a dohlíží na členy správní rady.

- *Nadace IFRS (IFRS Foundation)* je složena z 22 členů správní rady, z nichž jeden je předseda a jeden až dva místopředsedové. Členové správní rady jsou jmenováni na tři roky. Z důvodu zachování územní vyváženosti pochází šest členů správní rady z Asie a Tichomoří, šest ze Severní Ameriky, šest z Evropy, jeden z Afriky a jeden z Jižní

³⁵ MLÁDEK, R. *Postupy účtování podle IFRS: IFRS Policies and Procedures*. 1. vyd. Praha: Leges, 2009. ISBN 978-80-87212-13-4.

Ameriky a další dva z jakékoliv oblasti tak, aby nedošlo k narušení zeměpisné rovnováhy. Nadace IFRS je plně odpovědným orgánem za tvorbu mezinárodních účetních standardů.

- *Rada (IASB)* se od 1. července 2012 skládá z 16 členů, z nichž jeden je jmenován předsedou, jeden nebo dva místopředsedou. Maximálně tři členové mohou pracovat na částečný úvazek. V zájmu zachování územní vyváženosti by měli být čtyři členové zastoupeni z Asie a Tichomoří, čtyři ze Severní Ameriky, čtyři z Evropy, jeden z Afriky a Jižní Ameriky a dva členové z jakékoliv oblasti tak, aby byla dodržena zeměpisná vyváženost. Rada pro mezinárodní účetní standardy vymezuje technický program, schvaluje standardy, zveřejněné návrhy a interpretace.³⁶

- *Poradní výbor pro IFRS (IFRS Advisory Council)* tvoří 45 členů. Jeho úkolem je pomáhat radě, uživatelům mezinárodních účetních standardů a vytvářet nové standardy.

- *Výbor pro interpretaci IFRS (IFRS Interpretations Committee)* se skládá ze 14 členů a dohlíží na to, aby aplikace standardů byla jednotlivá. Cílem výboru pro interpretaci IFRS je určit pravidla, která budou zahrnovat interpretace na:

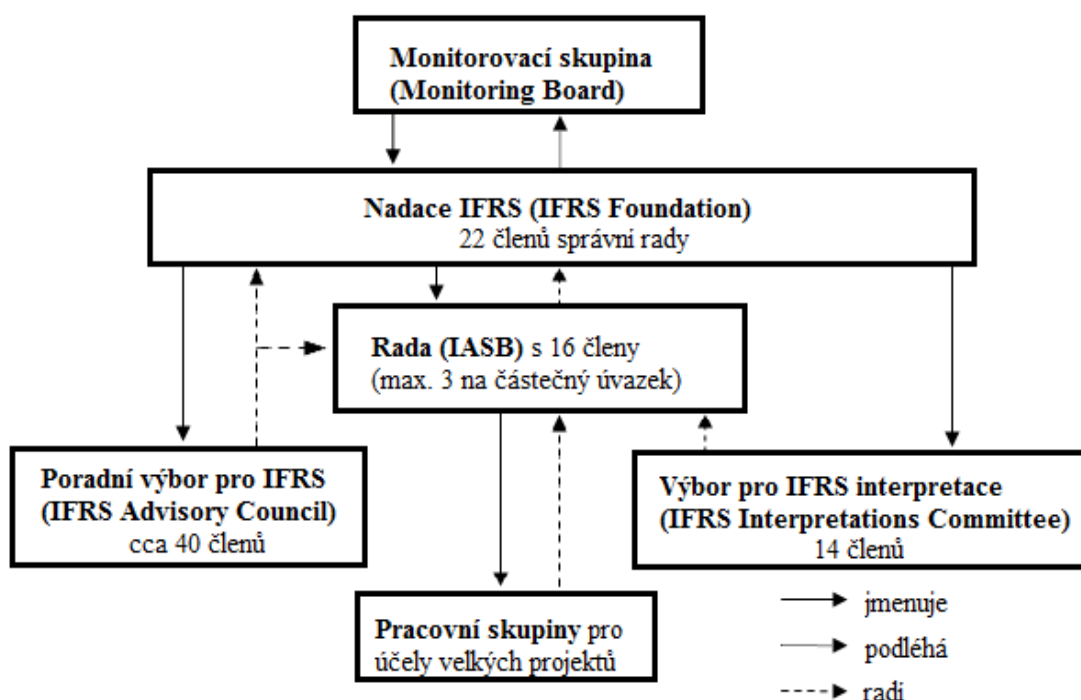
- nově vzniklé finanční výkazy, které zatím nejsou konkrétně upraveny pomocí IFRS,
- otázky, u nichž vznikly nedostatečné nebo konfliktní výklady, či hrozí, že k této situaci dojde z důvodu absence autoritativního komentáře.³⁷

Aktuální organizační strukturu Nadace IFRS nám znázorňuje obrázek č. 1.2.

³⁶ BRABEC, Z. *Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy*. 1.vyd Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011. ISBN 978-80-7372-778-9.

³⁷ *IFRS FOUNDATION, About the IFRS Interpretations Committee* [online], 2012 [vid. 2012-11-30].

Dostupné z: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Members-of-the-IFRIC/Pages/About-the-IFRIC.aspx>.



Obr. 1.2: Organizační struktura NADACE IFRS

Zdroj: Upraveno dle iasplus.com,

<http://www.iasplus.com/en/Plone/en/binary/iascf/1003constitution.pdf>.

V minulosti měly IFRS poměrně malé uplatnění. Až v roce 2000 potvrdila celosvětová organizace, sdružující Komise burz cenných papírů, že respektuje IFRS jako standardy vyhovující nárokům světových kapitálových trhů. Z toho vyplývá, že společnosti kótované na mezinárodních burzách musí od roku 2005 vypracovávat účetní závěrku podle IFRS. V tomto roce vyhlásila Evropská komise tzv. novou harmonizační strategii, která obsahovala zásadní koncepční změnu. Evropská komise uznala, že by nebylo efektivní vytvářet nový samostatný systém standardů a za nástroj regulace evropského účetnictví byly zvoleny IFRS. Další vliv na rozvoj významnosti IFRS mělo rozhodnutí Rady EU, že společnosti kótované na evropských burzách musí od r. 2005 vyhotovovat konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS.

Mezinárodní účetní standardy IFRS tvoří:

- **Úvod**, který formuluje účel IFRS, vymezuje orgány Výboru pro mezinárodní účetní standardy a jejich pracovní program.
- **Předmluva** k výkladu standardů.

- **Koncepční rámec** pro přípravu a předkládání účetních výkazů.
- **Účetní standardy (IAS/IFRS)**, které se zabývají problematikou ovlivňující věcnou náplň standardů.
- **Interpretaci účetních standardů (SIC/IFRIC)**.³⁸

Jak již bylo zmíněno, standardy IAS zastoupily standardy IFRS. I nové standardy IFRS nejsou vždy platnou normou, ale musí se vyvíjet paralelně s vývojem světové ekonomiky. Výbor pro mezinárodní standardy dosud vydal 29 standardů pod označením IAS, 13 standardů pod novým označením IFRS a přes desítky interpretací.³⁹ Průběžně dochází k nahrazení standardů IAS standardy IFRS. Přehled standardů IFRS a IAS je uveden v Příloze A.

Koncepční rámec IFRS

Při aplikaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví má Koncepční rámec pro účetní výkaznictví (Conceptual framework for financial reporting) nezastupitelné místo. Samostatný koncepční rámec není účetním standardem, a proto žádné jeho ustanovení nenahrazuje žádný standard ani interpretaci. Koncepční rámec má podobný úkol jako zákon o účetnictví v ČR. Jeho úkolem není předepisovat účetní postupy, ale vysvětlovat a upravovat obecné zásady a koncepty. Koncepční rámec se neustále vyvíjí. Koncepční rámec vytváří teoretický a metodologický základ, funguje jako sjednocující prvek v oblasti pojmového a obsahového vymezení položek účetní závěrky.

Koncepční rámec má za úkol napomáhat:

- Radě při rozšiřování harmonizace účetních standardů,
- účetním odborníkům při tvorbě účetních výkazů a při nakládání s problémy, které zatím IAS/IFRS neřeší,
- národním organizacím při tvorbě národních účetních standardů,
- uživatelům účetních výkazů při porozumění údajů uvedených v účetních výkazech sestavených v souladu s IAS/IFRS,

³⁸ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským a českým účetním výkazům*. Praha: Bova Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9.

³⁹ Podle stavu k roku 2012.

- auditorům při kontrole, jestli účetní výkazy jsou tvořeny v souladu s IAS/IFRS.⁴⁰

Mezi základní prvky účetní závěrky, které definuje Koncepční rámec patří aktiva a pasiva, výnosy a náklady, zisk a ztráta z hlavní nebo vedlejší činnosti, kapitál pro ziskovou a neziskovou organizaci, vklady vlastníků a převody majetku.⁴¹

Dále vymezuje cíle a nástroje účetního výkaznictví, nároky na kvalitu informací, způsob oceňování základních prvků účetního výkaznictví a pojetí zisku. Je tedy specifickou ideovou základnou, jejíž podstatou je tvorba účetních výkazů a řešení problémů u jednotlivých standardů. Údaje z účetních výkazů finančního účetnictví využívá široký okruh uživatelů a jsou pro ně často jediným zdrojem informací o podniku.⁴²

Koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů, zahrnuje tyto části:

- Úvod (vymezení funkce účetních výkazů a potřeb jejich uživatelů).
- Cíle účetních výkazů.
- Základní předpoklady, na nichž je založeno sestavování účetních výkazů.
- Kvalitativní charakteristiky účetních výkazů.
- Základní položky výkazů.
- Oceňování klíčových položek účetních výkazů.
- Pojetí kapitálu a jeho uchování.⁴³

Informace obsažené v účetních výkazech musí být kvalitní, aby mohly být využity při rozhodování. Dále musí splňovat následující vlastnosti a to srozumitelnost, relevantnost, spolehlivost, srovnatelnost a věrné zobrazení. Hlavní zodpovědnost za přípravu a vyhotovení účetních výkazů má vedení podniku.

⁴⁰ KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví. Světový koncept IFRS/IAS*. 5. vyd. Praha: Bova Polygon, 2005. ISBN 80-7273- 129-7.

⁴¹ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.

⁴² KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví. Světový koncept IFRS/IAS*. 5. vyd. Praha: Bova Polygon, 2005. ISBN 80-7273- 129-7.

⁴³ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským a českým účetním výkazům*. Praha: Bova Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9.

2 Účetní závěrka dle české legislativy

Ministerstvo financí upravuje v České republice jak základní formát a obsah účetních výkazů, tak i běžné účetnictví. Regulace účetnictví je prováděna centrálně.

Účetní jednotky působící v České republice se při tvorbě účetní závěrky řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, část třetí, § 18. Roční účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji:

- a) **rozvaha** (balance),
- b) **výkaz zisku a ztráty**,
- c) **příloha k účetním výkazům**.⁴⁴

Sestavení a zveřejnění účetních výkazů účetní závěrky představuje jeden ze základních předpokladů k vyhovění informačních potřeb uživatelů účetních výkazů. Účetní závěrka se vyhotovuje v peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky se vykazují v celých tisících korun, dle vyhlášky Ministerstva financí č. 500/2002 Sb. Účetní závěrka představuje vrchol účetních prací prováděných během účetního období. Cílem účetní závěrky je informovat obzvláště externí uživatele účetních informací o hospodaření účetní jednotky. Informace v účetní závěrce musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti.⁴⁵

Účetní závěrka musí obsahovat:

- jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky, u právnických osob sídlo a v případě fyzických osob bydliště a místo podnikání, liší-li se od bydliště,
- identifikační číslo, pokud ho má účetní jednotka přiděleno,
- právní formu účetní jednotky,
- předmět podnikání nebo jiné činnosti, případně účel, pro který byla zřízena,
- rozvahový den nebo jiný okamžik, k němuž se účetní závěrka sestavuje,
- okamžik sestavení účetní závěrky,

⁴⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, část třetí, § 18.

⁴⁵ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 19, odst. 6.

- u fyzických osob podpis a v případě právnických osob podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky.⁴⁶

Rozlišujeme účetní závěrku řádnou, mimořádnou a mezitímní. **Řádnou účetní závěrku** sestavují účetní jednotky jednou ročně, a to k poslednímu dni účetního období. Ve všech ostatních (mimořádných) případech se sestavuje **mimořádná účetní závěrka**. Mezi mimořádné případy patří např. vstup do likvidace nebo prohlášení konkurzu podniku.

Den, ke kterému se sestavuje řádná nebo mimořádná účetní závěrka, se nazývá **rozvahovým dnem**. K tomuto dni účetní jednotky uzavírají účetní knihy nebo-li přejímají konečné stavy do účetní závěrky. V případech, kdy to vyžadují zvláštní právní předpisy, může účetní jednotka podle § 19 odst. 3 sestavit účetní závěrku i v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne. V takovém případě jde o **mezitímní** účetní závěrku. Při mezitímní účetní závěrce účetní jednotky neuzavírají účetní knihy a provádějí inventarizaci jen pro účely vyjádření ocenění.

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku **v plném** nebo **zjednodušeném rozsahu**. Podniky nemající povinnost auditu, s výjimkou akciových společností, sestavují účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu a zveřejnění provedou jejím uložením do sbírky listin obchodního rejstříku. V plném rozsahu sestavují účetní závěrku ty účetní jednotky, které mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem a vyhotovují zároveň i výroční zprávu.

Podle § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, musí mít řádnou a mimořádnou účetní závěrku ověřenou auditorem tyto účetní jednotky:

- a) akciové společnosti, které ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje a účetní období bezprostředně předcházející překročily nebo již dosáhly alespoň jednoho ze tří dále uvedených kritérií,
- b) ostatní obchodní společnosti a družstva, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje a účetní období bezprostředně předcházející překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří uvedených kritérií:

⁴⁶ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 20.

1. aktiva celkem více než 40 milionů korun,
 2. roční úhrn čistého obratu více než 80 milionů korun,
 3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období převyší 50,
- c) zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů, a to za podmínek podle písmene b),
- d) fyzické osoby, které podnikají nebo provozují jinou samostatnou výdělečnou činnost podle zvláštních právních předpisů, a to za podmínek podle písmene b),
- e) účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.⁴⁷

Povinnost ověřit účetní závěrku auditorem nemají v odstavci 1 účetní jednotky, které:

- a) sestavují účetní závěrku v průběhu konkurzu,
- b) sestavují účetní závěrku ke dni předcházejícímu, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu,
- c) nemají zcela postačující majetek pro uspokojení věřitelů a z důvodu toho dojde ke zrušení konkurzu,
- d) musí sestavit účetní závěrku dle zvláštního právního předpisu.⁴⁸

Údaje ze závěrky zveřejňují účetní jednotky mající povinnost auditu v Obchodním věstníku. Účetní jednotky, které musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem zmíněné výše pod písmeny a) až d) mají povinnost podle § 21 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhotovovat **výroční zprávu**. Účetní jednotky uvedené pod písmenem e) vyhotovují výroční zprávu nebo obdobný dokument, pokud jim tuto povinnost stanoví zvláštní předpisy. Ve výroční zprávě účetní jednotky povinně uvádí např. údaje z účetní závěrky a výrok auditora o této účetní závěrce, údaje o předpokládaném budoucím vývoji činnosti účetní jednotky, o výdajích na činnost v oblasti výzkumu a vývoje, o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích, o tom, zda účetní jednotka má organizační složku podniku v zahraničí aj. Účetní závěrka popř. výroční zpráva by měla být zveřejněna ve lhůtě 30 dnů od schválení a ověření závěrky auditorem. Nejpozději však do konce bezprostředně následujícího účetního období. Pokud do konce

⁴⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 20.

⁴⁸ Tamtéž.

následujícího účetního období nebude účetní závěrka schválena, musí být tato skutečnost zveřejněna.⁴⁹

2.1 Rozvaha

Základním úkolem rozvahy je poskytnout informace o finanční situaci účetní jednotky. Rozvaha poskytuje informace o majetku podniku (aktivech) a zdrojích jeho krytí (pasivech). Rozvaha patří mezi základní a nejdůležitější účetní výkazy. Správně sestavená rozvaha musí splňovat základní *bilanční rovnici*. Bilanční rovnost je vyjádřena rovnicí, v níž se aktiva podniku rovnají jeho pasivům. Bilanční rovnice vyjadřuje, že celková hodnota majetku, s kterým účetní jednotka nakládá, se musí rovnat celkové hodnotě zdrojů, s pomocí nichž je tento majetek financován. Vzájemným porovnáním aktiv a pasiv lze z rozvahy zjistit výsledek hospodaření daného podniku. Jsou-li aktiva větší než pasiva, dosahuje podnik zisku a v opačném případě ztráty.⁵⁰ Uspořádání a označení položek rozvahy je určeno v Příloze č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. Jednotlivé položky se označují kombinací velkých písmen latinské abecedy, římských číslic a arabských číslic a názvem položky.

Rozvaha by měla podávat informace:

- *o funkční skladbě aktiv*, což vyžaduje rozdělit aktiva na stálá a oběžná,
- *o likviditě podniku*, která nás informuje o schopnosti podniku hradit své závazky,
- *o finanční struktuře*, tj. o velikosti vlastních a cizích zdrojů,
- *o struktuře vlastního kapitálu*, která odděleně prezentuje interní a externí zdroje financování.⁵¹

Konkrétní formát tohoto účetního výkazu se v jednotlivých zemích světa liší. Forma je závislá na konkrétním účetním systému, který je v dané zemi uplatňován. Rozvaha může

⁴⁹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 21a.

⁵⁰ BRABEC Z. a BARTOŇOVÁ M. [Kap.] 5., Současná úprava účetnictví v České republice. In: MALÍKOVÁ, O. et al. *Účetnictví včera a dnes*, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. s. 107 – 133. ISBN 978-80-7372-696-6.

⁵¹ KOVANICOVÁ, D.; *Abeceda účetních znalostí pro každého*, 13. vyd. Praha: Polygon, 2003. ISBN 80-7273-084-3.

být vyhotovena v horizontální nebo vertikální podobě. Rovněž řazení jednotlivých položek aktiv a pasiv se liší.

Řazení aktiv a pasiv v rozvaze

Aktiva a pasiva v rozvaze řadíme tak, aby nám umožnily co nejefektivnější zhodnocení finanční situace podniku. Během vývoje účetnictví se vyvinuly různé podoby rozvahy. Např.:

1. Horizontální forma rozvahy

Horizontální forma rozvahy vychází z následné bilanční rovnice:

$$\text{aktiva} = \text{vlastní kapitál} + \text{závazky} \quad (2.1)$$

Jednotlivé položky aktiv jsou v rozvaze řazeny podle likvidnosti:

a) Horizontální forma rozvahy s řazením aktiv se stoupající likvidností

Aktiva jsou řazena dle stoupající likvidnosti, od nejméně likvidních k nejvíce likvidním. Tato forma je využívána v ČR, na straně aktiv jsou uváděna dlouhodobá aktiva a na straně pasiv vlastní kapitál a dlouhodobé závazky, tedy dlouhodobé zdroje krytí. Nejlepší likvidnost mají tedy krátkodobá finanční aktiva, respektive peněžní prostředky.

b) Horizontální forma rozvahy s řazením aktiv s klesající likvidností

Aktiva jsou řazena od nejvíce likvidních k nejméně likvidním. Tato forma řazení nám umožňuje na první pohled zjistit výši krátkodobých závazků, které je potřeba v následujícím účetním období uhradit a výši krátkodobých aktiv, které se v následujícím účetním období snadno přemění na peníze.

2. Vertikální forma rozvahy

Vertikální forma rozvahy vychází z řazení aktiv a pasiv za sebou a z následující bilanční rovnice:

$$\text{aktiva} - \text{závazky} = \text{vlastní kapitál} \quad (2.2)$$

Pasiva jsou v rozvaze řazena harmonicky s přijatým způsobem řazení aktiv.⁵²

V České republice jsou aktiva řazena od nejméně likvidních k nejlíkvídnějším a pasiva v pořadí vlastní kapitál, dlouhodobé a krátkodobé závazky. Obrázek č. 2.1. vyobrazuje horizontální uspořádání a obsahové vymezení zjednodušené formy rozvahy dle české legislativy.⁵³

AKTIVA	PASIVA
A. Pohledávky za upsaný základní kapitál B. Dlouhodobý majetek <ul style="list-style-type: none"> I. Dlouhodobý nehmotný majetek II. Dlouhodobý hmotný majetek III. Dlouhodobý finanční majetek C. Oběžná aktiva <ul style="list-style-type: none"> I. Zásoby II. Dlouhodobé pohledávky III. Krátkodobé pohledávky IV. Krátkodobý finanční majetek D. Ostatní aktiva <ul style="list-style-type: none"> I. Časové rozlišení 	A. Vlastní kapitál <ul style="list-style-type: none"> I. Základní kapitál II. Kapitálové fondy III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku IV. Výsledek hospodaření z minulých let V. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) B. Cizí zdroje <ul style="list-style-type: none"> I. Rezervy II. Dlouhodobé závazky III. Krátkodobé závazky IV. Bankovní úvěry a výpomoci C. Ostatní pasiva <ul style="list-style-type: none"> I. Časové rozlišení
Aktiva celkem	Pasiva celkem

Obr. 2.1: Zjednodušené schéma rozvahy dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Zdroj: Vlastní zpracování dle Přílohy č. 1 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Aktiva

Aktiva v rozvaze představují majetek podniku vyjádřený v peněžních jednotkách. Součástí aktiv jsou i opravné položky a oprávky k odpisovanému majetku. Struktura a množství aktiv se liší podle oboru podnikání a velikosti podniku. V rozvaze se majetek a závazky člení na dlouhodobý a krátkodobý nebo dle účelu, resp. dle likvidity. Členění majetku podle likvidity (podle schopnosti přeměnit se na peníze) využívají např. banky a jiné finanční instituce. U každé položky v rozvaze se uvádí stav na konci běžného

⁵² DVOŘÁKOVÁ, D. *Základy účetnictví*, 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010. ISBN 978-80-7357-544-1.

⁵³ BRABEC Z. a BARTOŇOVÁ M. [Kap.] 5., *Současná úprava účetnictví v České republice*. In: MALÍKOVÁ, O. et al. *Účetnictví včera a dnes*, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. s. 107 – 133. ISBN 978-80-7372-696-6.

účetního období a stav na konci předešlého účetního období. Rozvaha se v případě aktiv člení do třech sloupců:

1. Sl. 1 „Brutto“ uvádí stav aktiv v plné hodnotě, neupravené o opravné položky a oprávký, hodnota aktiv je uvedena ve vstupní ceně majetku.
2. Sl. 2 „Korekce“ zahrnuje součet opravek a opravných položek vážících se k daného majetku.
3. Sl. 3 „Netto“ uvádí výši aktiv sníženou o korekce.

ČR přijala koncept členění na čtyři hlavní skupiny, podle kterých je majetek členěn.

1. **Pohledávky za upsaný základní kapitál** představují závazek vlastníků vůči podniku ve výši dosud neuhrazených vkladů do základního kapitálu.
2. **Dlouhodobý majetek** se využívá v činnosti podniku dlouhodobě. Během doby používání nemění svoji podobu, má většinou vyšší pořizovací cenu a jeho hodnota se postupně spotřebovává formou opotřebení, která je vyčíslena v podobě odpisů.⁵⁴

Dlouhodobý majetek se člení na:

- **dlouhodobý nehmotný majetek** zahrnuje zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill od výše ocenění stanovené účetní jednotkou a s dobou použitelnosti delší než jeden rok. Dále mezi tento majetek řadíme jiný dlouhodobý majetek, nedokončený dlouhodobý majetek a zálohy na jeho pořízení,
- **dlouhodobý hmotný majetek** obsahuje pozemky, stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny, umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a ložiska nevyhrazeného nerostu,
- **dlouhodobý finanční majetek** podnik pořizuje z důvodu investice volných peněžních prostředků a získal z nich prospěch v podobě dividend, přijatých úroků apod. Mezi tato aktiva patří cenné papíry a vklady, poskytnuté půjčky s dobou splatností delší než jeden rok, pořizovaný dlouhodobý finanční majetek a poskytnuté zálohy na jeho pořízení.

⁵⁴ BRABEC Z. a BARTOŇOVÁ M. [Kap.] 5., Současná úprava účetnictví v České republice. In: MALÍKOVÁ, O. et al. *Účetnictví včera a dnes*, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. s. 107 – 133. ISBN 978-80-7372-696-6.

3. **Oběžný majetek** představuje majetek, který se v průběhu běžného provozního cyklu podniku mění zcela a najednou. Doba použitelnosti je u tohoto majetku zpravidla kratší než jeden rok. Mezi oběžný majetek řadíme:
- **zásoby** tvoří základní materiál a suroviny, zásoby vlastní výroby, zvířata, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby,
 - **dlouhodobé a krátkodobé pohledávky** rozlišujeme dle jejich lhůty splatnosti. Pohledávky s lhůtou splatnosti do jednoho roku jsou krátkodobé a s lhůtou splatnosti nad jeden rok jsou dlouhodobé. Pohledávky představují pohledávky z obchodních vztahů, za společníky, ze strany státu, krátkodobé poskytnuté zálohy, dohadné účty aktivní a jiné pohledávky,
 - **krátkodobý finanční majetek** představují především peníze v pokladně a na bankovním účtu, krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek. U tohoto majetku je předpokládána držba a smluvená splatnost do jednoho roku od okamžiku uskutečnění účetního případu. Tento majetek je zpravidla vysoce likvidní.
4. **Ostatní aktiva** zohledňují především časové rozlišení nákladů a výnosů a řadíme mezi ně náklady příštích období a příjmy příštích období.⁵⁵

Pasiva

Podnik musí mít přehled nejen o druhu majetku a v jaké výši tímto majetkem podnik disponuje, ale i jeho zdrojích krytí. Informace o zdrojích krytí majetku najdeme na druhé straně rozvahy, a to v pasivech. Zdroje krytí majetku podniku členíme na vlastní a cizí, přičemž tyto dvě skupy jsou doplněny o ostatní pasiva.

Vlastní zdroje představují prostředky, které do podniku vložili jeho majitelé, společníci nebo jsou výsledkem své vlastní podnikatelské činnosti. Mezi **vlastní zdroje** patří základní kapitál, kapitálové fondy, fondy ze zisku a výsledek hospodaření. *Základní kapitál* představuje zdroje, které byly do podniku vloženy zakladateli podniku při jeho vzniku či v průběhu podnikání, v důsledku dodatečného zvýšení základního kapitálu. Dle právní formy podnikání účetní jednotky se liší tvorbou a výší základního kapitálu. Obchodní zákoník upravuje minimální výši základního kapitálu, podmínky pro jeho zvýšení či

⁵⁵ Vyhláška č. 500/2002 Sb., Příloha č. 1.

snížení v závislosti na právní formě podnikání. *Kapitálové fondy* podnik vytváří pomocí kapitálových vkladů. Tyto vklady mohou vzniknout na základě přecenění položek majetku a závazků nebo jsou ve formě přijatých darů či dotací a nezvyšují základní kapitál. Z kladného výsledku hospodaření vytváří účetní jednotky *fondy tvořené ze zisku*. Podnikatelské subjekty musí tyto fondy tvořit buď ze zákona nebo za základě rozhodnutí představitelů společnosti. Cílem podnikatelské činnosti je vytvářet kladný *výsledek hospodaření* v podobě zisku. Zisk slouží jako zdroj financování v rámci podniku, či jej podnik může využít k výplatě podílů ze zisku, dividend apod. Ne pokaždé se podniku podaří vytvořit zisk, v některém období může být hospodářský výsledek záporný v podobě ztráty. Ztráta představuje snížení doposud vytvořené hodnoty vlastního kapitálu.

Rezervy, bankovní úvěry a výpomoci, dlouhodobé a krátkodobé závazky řadíme mezi **cizí zdroje**. Cizí zdroje neboli cizí kapitál podnik získává z jiných než vlastních zdrojů a musí počítat s tím, že ho musí v budoucnu splatit. *Rezervy* tvoří účetní jednotky na úhradu budoucích a těžko předvídatelných výdajů souvisejících s podnikáním. *Bankovní úvěry a výpomoci* představují závazek k finančním organizacím. *Závazky* dělíme z hlediska času na krátkodobé a dlouhodobé a představují povinnost podniku uhradit své dluhy v budoucnosti. Krátkodobé závazky slouží zpravidla k financování běžného provozu podniku a jsou splatné do jednoho roku. Dlouhodobé závazky využívá podnik k financování dlouhodobého majetku a jejich splatnost je delší než jeden rok.

Ostatní pasiva se týkají časového rozlišení nákladů a výnosů a patří mezi ně výdaje příštích období a výnosy příštích období.⁵⁶

V případě pasiv má rozvaha pouze sloupec brutto a hodnotu položky předchozího období. Z důvodu možnosti posoudit z rozvahy pozici podniku, vykazují se pohledávky a závazky podle zůstatkové doby jejich splatnosti ke konci rozvahového dne.⁵⁷

⁵⁶ BRABEC Z. a BARTOŇOVÁ M. [Kap.] 5., Současná úprava účetnictví v České republice. In: MALÍKOVÁ, O. et al. *Účetnictví včera a dnes*, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. s. 107 – 133. ISBN 978-80-7372-696-6.

⁵⁷ KOVANICOVÁ, D.; *Abeceda účetních znalostí pro každého*, 13. vyd. Praha: Polygon, 2003. ISBN 80-7273-084-3.

Oceňování položek rozvahy

V rámci oceňování musíme stanovit peněžní částku, v jejíž hodnotě bude položka vykázána v daném výkazu. V ČR se položky rozvahy oceňují na základě *báze historických cen* a jednotlivé položky se z pravidla vykazují ve skutečných pořizovacích cenách. Díky této zásadě je dosaženo větší objektivity, protože skutečná pořizovací cena je podložena doklady a vykazované údaje jsou průkazné. Oceňování pomocí historických cen lze v rozvaze kombinovat i s ostatními oceňovacími bázemi.⁵⁸ Výběr oceňovací báze upravuje zákon o účetnictví a rozpoznává následující typy cen:

- **pořizovací cena** - cena, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů vynaložených na jeho pořízení,
- **reprodukční pořizovací cena** - cena, za kterou by byl majetek získán v době, kdy se o něm účtuje,
- **vlastní náklady** zahrnují přímé náklady vynaložené na výrobu či jinou činnost, případně i některé nepřímé náklady vztahující se k těmto činnostem.⁵⁹

Majetek a závazky jsou účetní jednotky povinny oceňovat k okamžiku uskutečnění účetního případu, ke konci rozvahového dne nebo jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje. Způsoby oceňování jednotlivých složek majetku a závazků zobrazuje tabulka č. 2.1.

⁵⁸ KOVANICOVÁ, D.; *Podklady skryté v účetnictví, DÍL I Jak porozumět účetním výkazům*, 2. vyd. Praha: Polygon, 1995. ISBN 80-85967-06-5.

⁵⁹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, část čtvrtá, § 25.

Tab. 2.1: Způsob oceňování jednotlivých složek majetku a závazků

Druh majetku	Způsob oceňování
Hmotný majetek získaný dodavatelsky	Pořizovací cena
Hmotný majetek vytvořený vlastní činností	Vlastní náklady
Zásoby získané dodavatelsky	Pořizovací cena
Zásoby vytvořené vlastní činností	Vlastní náklady
Peněžní prostředky a ceniny	Jmenovitá hodnota
Nakoupené podíly, cenné papíry a deriváty	Pořizovací cena
Pohledávky při vzniku	Jmenovitá hodnota
Pohledávky při nabytí za úplatu nebo vkladem	Pořizovací cena
Závazky	Jmenovitá hodnota
Nehmotný majetek kromě pohledávek získaný dodavatelsky	Pořizovací cena
Nehmotný majetek kromě pohledávek vytvořený vlastní činností	Vlastní náklady, Reprodukční pořizovací cena
Příchovky zvířat	Vlastní náklady
Majetek nabytý bezúplatně	Reprodukční pořizovací cena

Zdroj: Vlastní zpracování dle Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, část čtvrtá, § 25.

2.2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty je účetní výkaz, ve kterém jsou účetní jednotkou utříděny jednotlivé položky nákladů, výnosů a výsledek hospodaření. Vyhláška č. 500/2002 Sb. stanovuje uspořádání a značení položek zmíněného výkazu. Cílem tohoto výkazu je informovat o finanční výkonnosti podniku za určité období. Pokud účetní jednotka využívá uspořádání položek rozvahy dle členění majetku a závazků na dlouhodobé a krátkodobé, používá většinou uspořádání výkazu zisku a ztráty podle druhů nákladů a výnosů. Naopak při uspořádání položek rozvahy dle likvidity jsou náklady a výnosy uspořádány ve výkazu zisku a ztráty dle jejich účelu. Hlavním úkolem výkazu zisku a ztráty je zjištění hospodářského výsledku podniku. Cílem každé účetní jednotky je tvorba kladného hospodářského výsledku neboli zisku. Hospodářský výsledek se zjišťuje zvlášť za provozní činnost, finanční činnost a mimořádnou činnost. V případě kladného hospodářského výsledku jsou výnosy vyšší než náklady a podnik vykazuje zisk. V opačném případě, kdy jsou náklady vyšší než výnosy vykazuje podnik ztrátu. Kladný hospodářský výsledek napomáhá ke zvyšování hodnoty vlastního kapitálu podniku, a tím i ke zvyšování celkové

hodnoty majetku, s kterým podnik nakládá. Záporný hospodářský výsledek snižuje hodnotu vlastního kapitálu podniku.⁶⁰

Výkaz je v ČR vyhotovován ve vertikální formě a uspořádán stupňovitě tak, aby umožnil vyčíslit:

- provozní výsledek hospodaření (před zdaněním),
- finanční výsledek hospodaření,
- výsledek hospodaření za běžnou činnost (po zdanění daní z příjmů),
- mimořádný výsledek hospodaření po zdanění,
- výsledek hospodaření za účetní období.

Výkaz zisku a ztráty slouží v ČR jako důležitý základ pro výpočet daně z příjmů a zohledňuje požadavky finančního řízení. Zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám povinnost účtovat náklady a výnosy do účetního období, s nímž věcně a časově souvisejí, tj. do období, ve kterém probíhal daný hospodářský proces.⁶¹

Náklady

Náklady můžeme definovat jako spotřebu výrobních činitelů vynaloženou na určitý účel, vyjádřenou v peněžních jednotkách. Během hospodářské činnosti se majetek spotřebovává, vynakládá se na výrobu výrobků, prodej zboží a služeb či na práci pracovníků. Náklady představují snížení ekonomického prospěchu během účetního období ve formě snížení aktiv a ve formě vzniku či zvýšení závazků.

Výnosy

Výnosy představují výsledek z hospodářské činnosti vyjádřené v peněžních jednotkách a během účetního období zvyšují ekonomický prospěch ve formě přírůstku či zlepšení stavu aktiv či ve formě snížení či zániku závazku. Hlavním charakteristickým znakem výnosů je jejich vztah k výkonům.

⁶⁰ KOVANICOVÁ, D.; *Abeceda účetních znalostí pro každého*, 13. vyd. Praha: Polygon, 2003. ISBN 80-7273-084-3.

⁶¹ BRABEC Z. a BARTOŇOVÁ M. [Kap.] 5., *Současná úprava účetnictví v České republice*. In: MALÍKOVÁ, O. et al. *Účetnictví včera a dnes*, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. s. 107 – 133. ISBN 978-80-7372-696-6.

Náklady a výnosy jsou ve výkazu zisku a ztráty časově rozlišeny, tzn. že náklady a výnosy jsou uváděny tak, aby byla dodržena jejich časová i věcná souvislost. Z důvodu výpočtu hospodářského výsledku v jednotlivé struktuře se náklady a výnosy člení na tři skupiny:

- **provozní**, jsou činnosti související s běžnou podnikatelskou činností,
- **finanční**, zahrnují operace finančního charakteru (jako např. úrokové operace, výnosy z cenných papírů aj.),
- **mimořádné**, představují nepředvídané události např.: škody na majetku vzniklé mimořádně, změny ve způsobu ocenění majetku aj.

Položka „Výsledek hospodaření za účetní období“ uvedená ve výkazu zisku a ztráty se musí shodovat s položkou „Výsledek hospodaření za účetní období“ uvedenou v rozvaze (bilanci).

2.3 Příloha účetní závěrky

Příloha účetní závěrky má za úkol interpretovat a objasnit obecné údaje charakterizující účetní jednotku. Zároveň doplňuje a interpretuje informace obsažené v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty případně i o položky uvedené v přehledu o peněžních tocích a v přehledu o změnách vlastního kapitálu. Jsou zde uvedeny např. informace o aplikovaných účetních metodách, o použitých obecných účetních principech a podrobnější informace ke konkrétním položkám účetních výkazů. Podle zákona o účetnictví musí příloha obsahovat také údaje o výši splatných závazků pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, o výši splatných závazků veřejného zdravotního pojištění a o výši evidovaných daňových nedoplatků u místně příslušných daňových orgánů.⁶² Zákon dále upravuje vyhláška č. 500/2002 Sb., která upřesňuje obsah položek výkazů a dále České účetní standardy. Forma přílohy není pevně stanovena, může být vyhotovena formou popisnou nebo v podobě tabulek, které zaručují přehlednost a srozumitelnost předkládaných informací.⁶³

⁶² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, část třetí. § 18.

⁶³ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*, 13. vyd. Praha: Polygon, 2003. ISBN 80-7272-084-3.

Příloha účetní závěrky zahrnuje i další dva výkazy, které povinně vyhotovují podnikatelé, kteří mají povinnost ověřit účetní závěrku auditorem a dále státní podniky. Mezi tyto výkazy patří *přehled o peněžních tocích* a *přehled o změnách vlastního kapitálu*.⁶⁴

Přehled o peněžních tocích vysvětluje rozdíl mezi počátečním a konečným stavem peněžních prostředků podniku. Poskytuje informace o struktuře finančních zdrojů, o hospodářské politice účetní jednotky, struktuře užití finančních prostředků a jednotlivých formách užití finančních zdrojů v daném účetním období, tzn. že umožňuje účetní jednotce vyhodnotit finanční situaci v účetním období. Dále umožňuje předpovídat budoucí peněžní toky a vývoj likvidity podniku v určitém období. Vysvětluje také příčiny změn ve finanční pozici v podniku v závislosti na hospodářských procesech podniku.

V České republice se výše zmíněný přehled obvykle vyhotovuje za celý podnik a tvoří ho tři části týkající se následujících oblastí:

- **Investiční činnost** zahrnuje příjmy a výdaje peněžních prostředků na nákup či prodej dlouhodobého majetku.
- **Oblast financování** představuje operace, které způsobují změny ve velikosti či struktuře vlastních zdrojů či dlouhodobého kapitálu.
- **Provozní činnosti** souvisejí s provozem přímo, zahrnuje činnosti, které nelze zahrnout do jiné činnosti.⁶⁵

Strukturu přehledu o peněžních tocích je možné zachytit prostřednictvím obrázku č. 2.2.

⁶⁴ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*, 13. vyd. Praha: Polygon, 2003. ISBN 80-7272-084-3.

⁶⁵ Tamtéž.

P. POČÁTEČNÍ STAV PENĚŽNÍCH PROSTŘEDKŮ A PENĚŽNÍCH EKVIVALENTŮ
A. Čistý peněžní tok z běžné a mimořádné činnosti (CF_A): Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním (zisk +, ztráta –) (+,–) Úpravy o nepeněžité operace (+,–) Vyřazení položek samostatně vykazovaných (+,–) Úprava o změně stavu krátkodobých provozních aktiv a krátkodobých provozních závazků Čistý peněžní tok z běžné provozní činnosti před zdaněním a úroky (+,–) Úprava o samostatně vykazované peněžní toky: úroky, daň z příjmu za běžnou činnost, mimořádné toky, dividendy a podíly na zisku
B. Investiční činnost (CF_B): (–) Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv (+) Příjmy z prodeje stálých aktiv (–) Půjčky a úvěry spřízněným osobám
C. Finanční činnost (CF_C): (+,–) Změna stavu dlouhodobých a případně krátkodobých finančních závazků (+,–) Zvýšení a snížení vlastního kapitálu z vybraných operací
F. Čistý peněžní tok = CF_A + CF_B + CF_C
R. KONEČNÝ STAV PENĚŽNÍCH PROSTŘEDKŮ A PENĚŽNÍCH EKVIVALENTŮ

Obr. 2.2: Přehled o peněžních tocích

Zdroj: Vlastní zpracování dle ČÚS č. 023 – Přehled o peněžních tocích (Cash-flow)

Přehled o změnách vlastního kapitálu podává přehled o změnách vlastního kapitálu podniku mezi dvěma rozvahovými dny a jeho úkolem je vysvětlit příčiny zvýšení nebo snížení, k němuž došlo. Do změn vlastního kapitálu se promítají celkové zisky a ztráty, které účetní jednotka vytvořila během účetního období, jakož i kapitálové transakce s vlastníky a rozdělení vlastníkům. Tyto informace slouží především externím uživatelům. Přesná forma tohoto výkazu není právně určena, účetní jednotky si formát zvolí podle své potřeby. Výkaz bývá zpravidla vyhotovován v podobě tabulky, v níž jsou ve sloupcích uváděny údaje o jednotlivých položkách vlastního kapitálu a jejich celkový součet. V řádcích jsou informace o transakcích, které způsobily změny těchto položek. Následující tabulka č. 2.2. znázorňuje možnou podobu tohoto výkazu.⁶⁶

⁶⁶ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*, 13. vyd. Praha: Polygon, 2003. ISBN 80-7272-084-3.

Tab. 2.2: Přehled o změnách vlastního kapitálu

	Základní kapitál	Kapitálové fondy	Fondy ze zisku	Kumulované výděvky	Vlastní kapitál celkem
Stav k 31. 12. 20X0					
Změna účetních metod					
Stav k 01. 01. 20X1					
Zvýšení akciového kapitálu					
Snížení akciového kapitálu					
Úprava rezervního fondu					
Výplata dividendy					
Přecenění akcií					
Zisk za období					
Stav k 31. 12. 20X1					

Zdroj: Upraveno dle: Malíková O. et al. Účetnictví včera a dnes, s. 130.

3 Sestavování a zveřejňování účetních výkazů dle Mezinárodních účetních standardů IFRS

3.1 Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky

Koncepční rámec je významnou úvodní částí IFRS a byl schválen v roce 1989. Definuje účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky a způsob oceňování. Koncepční rámec obsahuje souhrn pravidel, ze kterých vycházejí účetní standardy a pro jejich správné pochopení je třeba se těmito pravidly řídit.

Koncepční rámec má za úkol vymezit:

- cíl účetní závěrky a nástroje, pomocí nichž má cíle dosáhnout,
- uživatele účetní závěrky a jejich potřebné informace,
- základní předpoklady vyhotovení účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
- obsah a způsob rozeznání základních prvků, které se týkají obsahu účetní závěrky,
- způsob oceňování,
- pojetí a uchování kapitálu.

Účetní závěrka je určena zvláště externím uživatelům a musí být uzpůsobena jejich požadavkům. Mezi **nejvýznamnější uživatele** účetní závěrky patří:

- a) **investoři** – současní či potencionální uživatelé, které zajímají informace o dosaženém zisku, rentabilitě investic, riziku spojeném s investicí, o schopnosti vyplácet dividendy,
- b) **věřitelé** vyžadují informace, ze kterých zjistí, jestli je podnik schopen platit své splatné závazky,
- c) **zaměstnanci**, které zajímá, jestli je podnik schopen dlouhodobě poskytovat pracovní příležitosti, vyplácet včas mzdu a jestli je stabilní,
- d) **dodavatelé a odběratelé** se zaměřují na kvalitu dlouhodobého obchodního vztahu,
- e) **zákazníci**,

- f) **stát a orgány státní správy** nejvíce zajímají podklady pro výpočet daní.
- g) **nejširší veřejnost** zajímají kromě ekonomických informací i informace mimoekonomické např. o tom, jak se podnik chová ekologicky.⁶⁷

Cíl účetní závěrky

Cílem účetní závěrky je informovat uživatele účetní závěrky:

- **O finanční pozici** (Financial Position), informace jsou obsažené zejména v rozvaze. Finanční pozice je ovlivněna strukturou aktiv a zdrojů, solventností a likviditou. Pod pojmem solventnost se rozumí dlouhodobá schopnost podniku uspokojovat finanční závazky včas. Likvidita představuje schopnost podniku splácet své dluhy. Informace o finanční pozici nám pomohou předpovídat budoucí potřebu cizích zdrojů a budoucí vývoj zisku a peněžních toků.
- **O výkonnosti** (Performance), informace jsou obsažené zejména ve výsledovce a pro úplnost doplněny o informace obsažené v ostatních výkazech finančního účetnictví. Díky ziskovosti posuzuje podnik efektivnost vynaložených zdrojů. Důležité jsou také informace o kolísání výkonnosti.
- **O peněžních tocích** (Cash flow), informace obsažené ve výkazu o peněžních tocích nám dávají možnost zhodnotit schopnost podniku vytvářet peníze a kvantifikovat efektivnost využití vynaložených zdrojů.⁶⁸

Účetní závěrka seskupuje účetní transakce podle jejich ekonomických vlastností do jednotlivých částí. Hlavní zodpovědnost za přípravu a předkládání účetních výkazů má vedení podniku. Účetním obdobím je jeden rok někdy označován jako předpoklad periodicky se opakujících období.⁶⁹

⁶⁷ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.

⁶⁸ KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví. Světový koncept IFRS/IAS*. 5. vyd. Praha: Bova Polygon, 2005. ISBN 80-7273- 129-7.

⁶⁹ Tamtéž.

Mezi primární složky účetní závěrky patří rozvaha (nově označována jako výkaz o finanční pozici), výkaz o úplném hospodářském výsledku, výkaz o peněžních tocích, výkaz o změnách vlastního kapitálu a komentář k účetním výkazům.⁷⁰

3.2 Základní prvky účetní závěrky

Základní části účetní závěrky vyjadřující **finanční pozici** podniku jsou:

1. **Aktiva** (*Assets*) představují výsledek minulých událostí a podnik od nich předpokládá, že mu přinesou budoucí ekonomický prospěch. Budoucí ekonomický prospěch a spolehlivá ocenitelnost představují hlavní kritéria splnění podmínek, aby bylo možno vykázat aktivum v rozvaze. Aktivum je výsledkem minulých skutečností a hospodářských transakcí. Mezi minulé události můžeme zařadit např. vlastní výrobu, nákup, vklad, darování majetku apod. Minulé skutečnosti jsou spojené s budoucím ekonomickým prospěchem, který spočívá v přímém či nepřímém toku peněz a peněžních ekvivalentů do podniku. Podnik zpravidla používá aktiva k výrobě produktů nebo k poskytování služeb a získané peníze, které jsou ochotní zákazníci za tyto výrobky a služby zaplatit, přispívají k toku peněz do podniku. Aktivum může být použito samostatně nebo v kombinaci s jinými aktivy a podle toho plyne do podniku budoucí ekonomický prospěch zahrnutý v aktivu různými způsoby. U aktiva není důležitá jeho forma, forma může být buď hmotná (např. budovy a pozemky) nebo nehmotná (např. software, autorská práva a patenty). Náklad na pořízení aktiva není uznán a vykázán v rozvaze jako aktivum, v případě, že je patrné, že nepřinese podniku ekonomický prospěch. V tomto případě je transakce vykázána jako náklad ve výsledovce. Dále pro existenci aktiva není podstatné vlastnické právo např. u leasingu. Aktiva podniku jsou výsledkem minulých transakcí a podnik je většinou získává z vlastní činnosti nebo nákupem. Možnost aktivum spolehlivě ocenit je další podmínkou pro uznání rozvahového aktiva.⁷¹

⁷⁰ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.

⁷¹ Tamtéž.

2. **Závazky** (*Liabilities*) představují odtok zdrojů z důvodu vypořádání závazků z dřívějších událostí. Závazek může vzniknout jako důsledek obchodních zvyklostí nebo jako jednání slušným způsobem v rámci mimosmluvních závazků. Musíme rozlišovat mezi současným a budoucím závazkem. Vznik závazku nastává většinou až po dodání aktiva, po uzavření nezrušitelné smlouvy o jeho pořízení, na základě požadavků právních předpisů, na základě smlouvy mezi finančními institucemi apod. Vypořádání závazku je spojeno s úbytkem prostředků např. ve formě peněžní platby, poskytnutím služeb, náhradou současného závazku závazkem jiným, přeměnou závazku na vlastní kapitál nebo převodem jiných aktiv.
3. **Vlastní kapitál** (*Equity*) představuje pro podnik zbytkový rozdíl aktiv po odečtení závazků podniku. Kapitál je rozdělen do podskupin v závislosti na právní formě společnosti, požadavcích uživatelů a omezeních v podobě zákona. Výše vlastního kapitálu závisí na způsobu oceňování aktiv a závazků v rozvaze. V případě přeceňování aktiv a závazků dochází i ke změně ve výši vlastního kapitálu. Z pohledu stany vlastníků reprezentuje vlastní kapitál hodnotové vyjádření jejich práv. Vlastní kapitál může být v rozvaze členěn např. na položky vytvořené vlastní činností podniku a na položky vložené do podniku jeho vlastníky. Významnou součástí vlastního kapitálu tvoří hospodářský výsledek dosažený za běžné období, vypočítaný jako rozdíl výnosů a nákladů.

Mezi základní části účetní závěrky pro měření **výkonnosti** podniku patří:

1. **Výnosy** (*Income*) zvyšují ekonomickou situaci podniku během účetního období ve formě zvýšení nebo zlepšením majetku nebo snížením závazků, které způsobí zvýšení vlastního kapitálu jinak, než pomocí vkladu vlastníků podniku. Pokud lze výnosy spolehlivě vyjádřit, jsou uznány a vykázány ve výsledovce. Výnosy jsou ovlivněny způsobem oceňování výnosů a způsobem jejich rozpoznání. Mezi výnosy patří i zisky, je tedy nutné je správně rozlišovat. Mezi výnosy za běžnou podnikatelskou činnost patří tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb, výnosy z dividend, úroků, přijatých licenčních poplatků a přijatého nájemného. Zisky vykazuje firma např. z prodeje dlouhodobého majetku, zhodnocením majetku, z rozdílů v kurzech, z cenných papírů atd.

2. **Náklady** (*Expenses*) snižují ekonomický prospěch podniku během účetního období ve formě snížení či znehodnocení majetku nebo zvýšení závazků, které způsobí snížení vlastního kapitálu jinak, než rozdělením mezi vlastníky podniku. I u nákladů platí, že k uznání nákladů ve výsledovce dochází obdobně jako u výnosů v situaci, kdy dochází k uznání závazků. Musíme rozlišovat náklady a ztráty. Náklady představují položky vznikající z běžných činností např. mzdové náklady, náklady z nákupu služeb, spotřeby materiálu, mzdy, odpisy a další. Ztráta může podniku vzniknout z důvodu rozdílů v kurzech, úrokových sazeb, z prodeje aktiv, z prodeje majetku, z živelných pohrom atd. Základním pravidlem je vykazování nákladů s konkrétními výnosy.⁷²

3.3 Oceňování prvků účetní závěrky

Způsob oceňování zásadně ovlivňuje vypovídací schopnost účetních informací. Při oceňování je důležité, aby byl splněn předpoklad trvání podniku. Musíme zohlednit přístup k oceňování v případě, že podnik bude nadále fungovat nebo bude-li chtít v budoucnu ukončit svou činnost.

Položky účetní závěrky se oceňují pomocí několika základů:

- a) **historické náklady** (*historical cost*), kdy aktiva a závazky jsou oceněny v částce peněz či peněžních ekvivalentů, která budou potřeba vynaložit k datu pořízení, v dnešní době patří tato oceňovací základna k nejčastěji používané při sestavování účetních výkazů,
- b) **běžná cena (náklady)** (*curent cost*), kdy aktiva a závazky jsou oceněny v momentální částce, jedná se o částku, kterou by podnik musel vynaložit, kdyby byla stejná či obdobná položka pořizována v současnosti – k datu ocenění,
- c) **realizovatelná hodnota** (*realisable value*), kdy aktiva jsou oceněna v prodejní ceně, tato oceňovací základna odráží odhadovanou cenu oceňovaného majetku z pozice podniku, který majetek prodává,

⁷² DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.

- d) současná hodnota** (*present value*), aktiva a závazky jsou oceněny v jejich současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních příjmů, pomocí této oceňovací základny se nejčastěji oceňují dlouhodobé pohledávky a dlouhodobé závazky .

Koncepční rámec nedává přednost žádné oceňovací bázi, ale metodu oceňování pomocí historických cen považuje za nejčastější. Historické ceny je dle Koncepčního rámce možné kombinovat s ostatními oceňovacími základnami. V celé řadě standardů je využívána oceňovací báze **fair value**, která je podrobněji popsána ve standardu IFRS 13. Fair value je suma, za kterou je možné směnit aktivum nebo závazek za obvyklých podmínek na trhu.⁷³

3.4 Kvalitativní charakteristika účetní závěrky

Účetní závěrka musí splňovat tyto kvalitativní charakteristiky:

- **srozumitelnost** by měla zajistit, aby informace byly pro uživatele jasné, aby jim uživatel správně porozuměl. Komplexní informace by neměly být vyloučeny z účetních výkazů pro svou komplikovanost. U uživatelů se předpokládá, že mají dostatečné znalosti z oboru podnikání a účetnictví,
- **relevance** informací znamená, že jsou významné pro rozhodování uživatelů. tj. mají potvrzující, predikční hodnotu nebo obě. Potvrzující hodnota je založena na předpokladu, že poskytuje zpětnou vazbu vzhledem k předchozím odhadům. Predikční hodnota dává uživatelům možnost předpovídat budoucnost. Relevantní informace pomáhají uživatelům hodnotit minulé, stávající a budoucí rozhodování. Relevance informací je ovlivněna jejich podstatou a významností. Informace je významná, pokud by její vynechání mohlo ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů. Účetní výkazy by proto měly obsahovat jen relevantní informace, nikoli takové, které jsou pro uživatele nevýznamné a zbytečně tak zvyšují náklady na pořizování dat,
- **spolehlivost** informací znamená, že neobsahují závažnou chybu nebo zkreslení. Zobrazují věrný a poctivý obraz dané situace. Důležitým

⁷³ JÍLEK, J. a J. SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*, 1. vyd. Praha: Grada, 2011. ISBN 978-80-247-3427-9.

znakem pro spolehlivost jsou podstata, důvěryhodnost zobrazení, nestrannost, opatrnost, obezřetnost, prozíravost a úplnost,

- **srovnatelnost** nesmí omezit ve zdokonalování účetních pravidel. Srovnatelnost umožňuje uživatelům pochopit a rozlišit detaily a rozdíly mezi položkami účetních výkazů dvou podniků. Srovnatelnost je narušena, pokud je jedna stejná transakce zobrazena rozdílně pomocí dvou účetních metod a postupů. Dále musíme srovnávat stejná data a hodnoty za stejná období. Tyto požadavky vyjadřuje nárok na zajištění srovnatelnosti údajů obsažených v účetních výkazech,
- **omezení a spolehlivost** znamená včasnost, představuje rovnováhu mezi přínosy a náklady a rovnováhu kvalitativních charakteristik. Informační přínosy by měly být větší než náklady vynaložené na jejich získání,
- musí zobrazovat **pravdivý a věrný obraz**.⁷⁴

V závěru koncepčního rámce je zmíněna problematika zabývající se pojetím a uchováním kapitálu. V ČR je tento problém označován jako majetková podstata podniku. Koncepční rámec dělí uchování kapitálu na dvě pojetí:

1. **Finanční pojetí uchování kapitálu** – podle finančního pojetí vykazuje podnik zisk tehdy, pokud je hodnota aktiv snížených o hodnotu závazků na konci účetního období vyšší než na začátku období. Oceňování provádíme na bázi historických cen.
2. **Produkční pojetí uchování kapitálu** – zisk vykazuje podnik tehdy, pokud produkční kapacita podniku je vyšší na konci účetního období nežli na začátku období. K oceňování využíváme běžné ceny.⁷⁵

3.5 IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

Standard IAS 1 se zabývá obecnými požadavky kladenými na sestavení účetní závěrky podle IFRS, určuje její účel a součásti, navazuje na Koncepční rámec a podrobněji rozvádí některé zásady a předpoklady sestavení účetních výkazů.⁷⁶

⁷⁴DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.

⁷⁵ Tamtéž.

Výkazy finančního účetnictví reprezentují transakce uskutečněné podnikem a jeho finanční pozici. Hlavním požadavkem je, aby výkazy finančního účetnictví poskytovaly informace o finanční pozici, výkonnosti a peněžních tocích podniku, které hrají důležitou roli při ekonomických rozhodováních uživatelů. Výkazy finančního účetnictví by měly obsahovat informace o aktivech, závazcích, vlastním kapitálu, výnosech a nákladech, ziscích a ztrátách a o peněžních tocích.

Vedení podniku má hlavní zodpovědnost za vyhotovení výkazů finančního účetnictví. Podle IAS nemusí být účetní období vymezeno kalendářním rokem, ale dovoluje období trvající 52 týdnů, tedy hospodářský rok. Pokud bude účetní jednotka vyhotovovat účetní závěrku za jiné období, musí zveřejnit důvody, proč k tomu došlo, a upozornit na možné problémy ve srovnalosti mezi jednotlivými výkazy.⁷⁷

Kompletní účetní závěrka obsahuje podle IAS 1 následující výkazy:

- výkaz o finanční situaci (*Statement of Financial Position*) – rozvaha,
- výkaz o úplném výsledku hospodaření (*Statement of Comprehensive Income*),
- výkaz o změnách vlastního kapitálu (*Statement Showing Changes in Equity*),
- výkaz o peněžních tocích (*Statement of Cash Flow*), sestavují společnosti v souladu s IAS 7 – Výkaz o peněžních tocích,
- komentář k účetním výkazům (*Declarative Commentary*).⁷⁸

IAS 1 obsahuje zejména požadavky týkající se obsahu výše zmíněných výkazů kromě výkazu o peněžních tocích, kterému se věnuje standard IAS 7 Výkaz peněžních toků.

„Cílem standardu je sjednocení požadavků na obsah účetní závěrky a zjištění srovnatelnosti účetní závěrky jak mezi podniky, tak i srovnatelnosti obsahu účetních závěrek jednoho podniku v časové řadě.“⁷⁹

⁷⁶ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.

⁷⁷ KRUPOVÁ, D. *IAS v příkladech I. díl*. 1. vyd. Praha: VOX, 2002. ISBN 80-86324-22-2.

⁷⁸ IFRS FOUNDATION, *About the IFRS Interpretations Committee* [online], 2012 [vid. 2012-12-02]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Documents/IAS1.pdf>.

⁷⁹ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2. s. 71.

3.5.1 Výkaz o finanční situaci

Výkaz o finanční situaci nás informuje o přehledu majetku a zdrojů jeho krytí. Zhodnotit finanční pozici a stabilitu podniku nám umožňují odpovědi na dvě základní otázky:

1. Jakým majetkem podnik disponuje? - (odpověď najdeme ve vhodně uspořádaném přehledu aktiv.)
2. Jaké zdroje financování tohoto majetku podnik využívá, které z nich jsou krátkodobé a budou potřeba v nejbližší době splatit? – (odpověď najdeme ve vhodně prezentovaném přehledu prvků vlastního kapitálu a krátkodobých a dlouhodobých závazků.)

Vypovídací schopnost výkazu o finanční pozici ovlivňuje způsob oceňování položek rozvahy, volba kritéria pro sumarizaci aktiv a pasiv a volba způsobu pro řazení aktiv a pasiv ve výkazu.

IAS 1 stanovuje velice konkrétní kritéria pro rozlišení aktiv na krátkodobá a dlouhodobá. Zároveň dává každému podniku možnost si sám určit podle povahy své činnosti, zda toto členění využije či zda jej nahradí, či bude kombinovat a tyto dvě části bude vykazovat s řazením položek výkazu podle jejich likvidity.⁸⁰

Aktiva jsou zpravidla členěna na krátkodobá a dlouhodobá, kdy rozhodujícím kritériem členění je období kratší/delší než 12 měsíců od rozvahového dne. Podnik kromě tohoto členění může aktiva členit dle jejich likvidity, pokud je to pro podnik důvěryhodnější a přesnější. Likvidnost v případě aktiv představuje jeho schopnost přeměnit se na peníze, v případě závazků je likvidnost charakterizována dobou, za kterou dojde k úhradě závazku. Závazky a vlastní kapitál jsou zpravidla vykazovány v pořadí krátkodobé závazky, dlouhodobé závazky a vlastní kapitál.⁸¹

Ať už účetní jednotka využije klasifikace aktiv na krátkodobá a dlouhodobá nebo využije řazení aktiv podle likvidnosti, musí účetní jednotka zveřejnit u každé položky částku, která

⁸⁰ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.

⁸¹ BRABEC, Z. *Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011. ISBN 978-80-7372-778-9.

bude přijata nebo uhrazena od data účetní závěrky. Podle standardu IAS 1 je krátkodobost aktiva a závazku charakterizována:

- časovým intervalem, kdy za krátkodobá jsou považována taková aktiva a závazky, které budou uhrazeny či přeměněny na peníze za dobu kratší než dvanáct měsíců,
- vztahem aktiva či závazku k provoznímu cyklu, důležitá je možnost stanovit přesnou délku provozního cyklu, znalost délky provozního cyklu umožní účetní jednotce odlišit krátkodobá aktiva a závazky, která jsou v rámci tohoto cyklu uhrazeny, provozní cyklus stanovuje doba mezi nákupem materiálu, výrobou a získáním peněz za prodané výkony,
- účelem, k němuž je aktivum nebo závazek použit, nejčastěji z obchodních důvodů,
- prostředky v podobě peněz či peněžních ekvivalentů.

Ostatní aktiva a závazky budou klasifikovány jako dlouhodobé.⁸²

IAS 1 nepředepisuje žádný závazný formát výkazu o finanční situaci ani přesné pořadí jeho položek. Záleží na účetní jednotce jakou formu výkazu si zvolí a může výkaz sestavit tak, aby co nejvhodněji charakterizoval finanční situaci podniku. Účetní jednotka si může vybrat mezi horizontální či vertikální formou rozvahy. *Horizontální formu rozvahy* lze zobrazit např. ve formě, kterou uvádí tabulka č. 3.1. Horizontální forma rozvahy je postavena na bilanční rovnici:

$$\text{aktiva celkem} = \text{vlastní kapitál a závazky celkem} \quad (3.1)$$

⁸²DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.

Tab. 3.1: Horizontální forma rozvahy

Společnost XYZ.....Rozvaha k 31.12. 20XX	
Aktiva	Vlastní kapitál a závazky
Dlouhodobá aktiva	Vlastní kapitál
.	.
.	.
Krátkodobá aktiva	Dlouhodobé závazky
.	.
.	.
.	Krátkodobé závazky
	.
	.
Aktiva celkem	Vlastní kapitál a závazky celkem

Zdroj: Vlastní zpracování dle: Dvořáková, D., Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 79.

Vertikální forma rozvahy zohledňuje faktor likvidity, jejíž posouzení nám usnadňuje ukazatel „čistého pracovního kapitálu“, který je vykazován přímo v rozvaze. Tato forma je postavena na modifikaci bilanční sumy, kdy aktiva celkem minus závazky celkem se rovnají vlastnímu kapitálu. Tabulka č. 3.2. nám zobrazuje vertikální formu rozvahy.

Tab. 3.2: Vertikální forma rozvahy

Společnost XYZ.....Rozvaha k 31.12. 20XX
Aktiva
Dlouhodobá aktiva
•
•
Krátkodobá aktiva
•
•
Aktiva celkem
Vlastní kapitál a závazky
Vlastní kapitál
•
•
Dlouhodobé závazky
•
•
Krátkodobé závazky
•
•
Vlastní kapitál a závazky celkem

Zdroj: Vlastní zpracování dle: Krupová, L.;IAS v příkladech I. díl, s. 30.

Minimální položky výkazu o finanční situaci, které musí účetní jednotka zveřejnit na základě IAS 1 v rozvaze, uvádí tabulka č. 3.3.⁸³

⁸³ BRABEC, Z. *Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy*. 1.vyd Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011. ISBN 978-80-7372-778-9.

Tab. 3.3: Minimální položky výkazu o finanční pozici dle požadavků IAS 1

Aktiva	Vlastní kapitál a závazky
• Pozemky, budovy a zařízení	• Emitovaný kapitál a rezervní fondy připadající vlastníkům mateřské společnosti
• Investice do nemovitostí	
• Dlouhodobý nehmotný majetek	• Menšinový podíl
• Finanční aktiva	• Finanční závazky
• Investice oceňované ekvivalenční metodou	• Rezervy
• Biologická aktiva	• Obchodní a jiné závazky
• Zásoby	• Závazky, které jsou součástí celku určených k prodeji (dle IFRS 5)
• Obchodní a jiné pohledávky	
• Peníze a peněžní ekvivalenty	• Závazky z titulu splatných daní
• Dlouhodobá aktiva držená k prodeji (dle IFRS 5)	• Odložené daňové závazky
• Pohledávky z titulu splatných daní	
• Odložená daňová pohledávka	

Zdroj: Vlastní zpracování dle: www.ifrsbox.com/blog/post/summary-of-ias-1-presentation-of-financial-statementst

Účetní jednotka musí doplnit minimální obsah položek o položky, které jsou významné a jejich neuvedení by mohlo působit negativně na uživatele účetní závěrky při jejich ekonomickém rozhodování. Doplnění o významné položky může účetní jednotka provést buď přímo v rozvaze nebo v komentáři k účetním výkazům. Aktiva a závazky se v rozvaze při vykazování v zásadě nekompenzují. Vykazování čisté účetní hodnoty aktiv není bráno jako kompenzace.

3.5.2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření – výsledovka

Hlavním úkolem výkazu o úplném výsledku hospodaření je zjistit hospodářský výsledek podniku a informovat uživatele účetních informací o celkové výkonnosti účetní jednotky. Základními prvky výsledovky jsou náklady (Expenses) a výnosy (Income), které splňují definice nákladů a výnosů uvedené v Koncepčním rámci a mají vliv na hospodářský výsledek. Náklady a výnosy se musí účtovat v období, s nímž věcně i časově souvisí. Vedle základních prvků jsou ve výsledovce zahrnuty i veškeré újmy a přínosy, které se staly během účetního období.

V září roku 2007 byla přijata novela IAS 1 s účinností od 1. 1. 2009, která přinesla několik zásadních změn. Významnou změnou novely je možnost prezentovat výnosy a náklady vynaložené v průběhu účetního období dvojím způsobem:

- účetní jednotka zachycuje veškeré výnosy a náklady s výsledkovým i nevýsledkovým dopadem *v rámci jednoho výkazu* o úplném výsledku hospodaření (statement of comprehensive income), výsledovka (income statement) není vykazována samostatně,
- *v rámci dvou výkazů*, kdy účetní jednotka sestavuje nejdříve výsledovku (income statement) a na ní navazuje výkaz o úplném výsledku hospodaření (statement of comprehensive income).⁸⁴

Účetní jednotky si samy zvolí, jaký formát výkazů budou používat, jestli budou náklady a výnosy prezentovat v rámci jednoho nebo dvou výkazů. Rada (IASB) dává přednost formě v rámci jednoho výkazu, protože se domnívá, že nejsou známe zásady a společné vlastnosti, díky nimž lze rozdělit výnosy a náklady do dvou výkazů.⁸⁵

Úplný výsledek hospodaření (*total comprehensive income*) představuje změny vlastního kapitálu za období, které vyplývají z jiných transakcí a událostí, než jsou změny vyplývající z transakcí s vlastníky počínajícími si v rámci své pravomoci jako vlastníci a zahrnuje:

- všechny náklady a výnosy, které v daném účetním období ovlivňují výši zisku a ztráty,
- ostatní změny vlastního kapitálu, které nezpůsobily transakce s vlastníky. Tyto změny označuje standard jako ostatní výsledky hospodaření.⁸⁶

Ostatní úplný výsledek hospodaření (*other comprehensive income*) zahrnuje položky výnosů a nákladů, které nejsou zachyceny v hospodářském výsledku, jak vyžadují nebo povolují ostatní standardy. Patří sem následující transakce:

⁸⁴DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.

⁸⁵Deloitte, *Účetní zpravodaj - novinky z oblasti českého účetnictví* [online], 2007 [vid. 2012-12-02]. Dostupné z: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/Accounting%20News/ucetni_zpravodaj_0710.pdf

⁸⁶DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.

- změny v přebytcích z přecenění vlivem přecenění dlouhodobých hmotných aktiv užívaných účetní jednotkou k podnikání (dle IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení) a dlouhodobých nehmotných aktiv (dle IAS 38 Nehmotná aktiva) na reálnou hodnotu,
- zisky a ztráty (*gains and losses*) z přecenění realizovatelných finančních aktiv (AFS – available-for-sale), efektivní část zisků a ztrát ze zabezpečovacích nástrojů při zabezpečení peněžních toků (dle IAS 39 Finanční nástroje – účtování a oceňování),
- zisky či ztráty (*gains or losses*) z definovaných pojistných plánů (dle IAS 19 Zaměstnanecké prožitky),
- zisky a ztráty (*gains and losses*) vznikající z důvodů převodů účetních závěrek subjektů na měnu vykazování (dle IAS 21 Dopady změn směnných kurzů cizích měn).⁸⁷

Struktura výkazu o úplném výsledku hospodaření

Minimální požadavky, které klade IAS 1 na podobu výkazu úplného výsledku hospodaření, jsou znázorněny v následující tabulce č. 3.4. Účetní jednotky mohou podle svých potřeb doplnit výkaz o další významné položky.

⁸⁷DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.

Tab. 3.4: Struktura informací prezentovaných ve výkazu o úplném výsledku hospodaření

Výnosy	Transakce ovlivňující hospodářský výsledek
Finanční náklady	
Podíly zisků a ztrát přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody (pouze v konsolidované účetní závěrce)	
Daňové náklady	
Zisk (ztráta) z ukončovaných činností po zdanění	
Zisk (ztráty) z přecenění aktiv nebo skupin aktiv a závazků držených k prodeji v důsledku ukončovaných činností	
Zisk nebo ztráta	Ostatní výsledky hospodaření
Jednotlivé složky "ostatního výsledku hospodaření" (other comprehensive income)	
Podíly na "ostatních výsledcích hospodaření" přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody	
Úplný výsledek hospodaření (total comprehensive income)	Alokace zisku/ztráty vlastníkům
Zisky/ztráty:	
případající na menšinový podíl	
případající vlastníkům mateřské společnosti	Alokace úplného výsledku hospodaření vlastníkům
Úplný výsledek hospodaření:	
případající na menšinový podíl	
případající vlastníkům mateřské společnosti	

Zdroj: DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. s. 277.

Struktura výsledovky

Jak již bylo zmíněno, výsledovka je buď součástí výkazu o úplném výsledku hospodaření nebo může být vykazována samostatně. Výsledovka (výkaz zisku a ztráty) je účetní výkaz, který informuje uživatele účetních informací o výši výsledku hospodaření a o faktorech, které ho ovlivnily. Pomocí tohoto výkazu můžeme posoudit úspěšnost podnikání v minulém účetním období či zhodnotit slabé a silné stránky činnosti podniku. Informace ve výsledovce nám také umožňují odhadnout budoucí vývoj výkonnosti podniku. Výsledovka navazuje na rozvahu a podrobněji rozebírá výsledek hospodaření. Informace obsažené ve výkazu se týkají intervalu jednoho účetních období.

Výsledovka se podle IFRS oproti českým tradicím nerozděluje na část provozního hospodářského výsledku, hospodářského výsledku finanční činnosti a mimořádného

hospodářského výsledku. IAS 1 vzhledem ke zkvalitnění vypovídací schopnosti účetního výkazu zakazuje vykazování mimořádných nákladů a výnosů a z tohoto důvodu účetní jednotky nesledují mimořádný hospodářský výsledek. S tím souvisí požadavek vykazovat odděleně výsledky z ukončených činností podle požadavků IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti. Zrušení mimořádné oblasti ve výsledovce zavedlo IFRS z důvodu subjektivního chápání mimořádných nákladů a výnosů. Např. při zemětřesení či jiné živelné katastrofě jsou následky této události na celkový výsledek hospodaření stěží odhadnutelné. Některým podnikům vzniknou mimořádné náklady, ostatním podnikům tyto události vynesou naopak výnosy z důvodu zvýšení poptávky po jejich výrobcích či službách. Tyto podniky své výnosy jako mimořádné nevykážou. Položky mimořádného výsledku hospodaření se v současnosti vykazují v rámci jednotlivých položek výsledovky podle toho, zda je užito účelové či druhové členění výsledovky.⁸⁸

Forma výsledovky

IFRS neurčují žádnou konkrétní formu výsledovky, tou se zabývá 4. směrnice ES. Výsledovka může být uspořádána v *horizontální* či *vertikální formě*, konečnou podobu ovlivňuje členění nákladů podle druhu či účelu.

V *horizontální formě* výsledovky jsou náklady a výnosy řazeny do dvou sloupců vedle sebe. Ztráta je zaznamenána na stranu výnosů, zisk se naopak vykazuje na stranu nákladů, součet obou sloupců je roven. Horizontální formu výsledovky nám znázorňuje následující tabulka č. 3.5.

⁸⁸DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.

Tab. 3.5: Horizontální forma výsledovky

Náklady		Výsledovka podniku XY za rok 20xx		Výnosy
Jednotlivé položky nákladů vycházející z užitého způsobu klasifikace nákladů		hodnoty:	Jednotlivé položky výnosů vycházející z užitého způsobu klasifikace nákladů	hodnoty:
Zisk za účetní období			Ztráta za účetní období	
Součet výsledovky	xxx		Součet výsledovky	xxx

Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, D.; Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. s. 280 – 281.

Ve *vertikální formě* výsledovky jsou náklady a výnosy řazeny pod sebe do jednoho sloupce. Výhodou této formy je možnost pracovat se součty či rozdíly souvisejících nákladů a výnosů a možnost vykázat hrubou obchodní nebo výrobní marži. Vertikální formu výsledovky nám znázorňuje následující tabulka č. 3.6.

Tab. 3.6: Vertikální forma výsledovky

Výsledovka podniku XY za rok 20xx	Hodnoty
Tržby za prodané zboží a služby	+
Náklady na prodané zboží a služby	-
Hrubá obchodní marže	+
Ostatní náklady	-
Zisk/Ztráta za účetní období	+/-

Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, D.; Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. s. 280 – 281.

Výsledovka musí podle IAS 1 obsahovat minimálně položky, které jsou uvedeny v následující tabulce č. 3.7. Může obsahovat i další řádky, záhlaví a mezisoučty. Účetní jednotka má povinnost zveřejnit všechny významné položky, které ovlivnily tvorbu zisku, a umožnit tak uživatelům lepší posouzení dosažené finanční výkonnosti a odhad budoucího vývoje.

Tab. 3.7: Minimální položky výkazu o úplném výsledku hospodaření dle požadavků IAS 1

Výnosy	Transakce ovlivňující hospodářský výsledek
Finanční náklady	
Podíly zisků a ztrát přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody (pouze v konsolidované účetní závěrce)	
Daňové náklady	
Zisk (ztráta) z ukončovaných činností po zdanění	
Zisk (ztráty) z přecenění aktiv nebo skupin aktiv a závazků držených k prodeji v důsledku ukončovaných činností	
Zisk nebo ztráta	

Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, D.; Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. s. 280 – 281

Klasifikace nákladů ve výsledovce

Jak již bylo zmíněno, výsledovku lze sestavit podle druhového nebo účelového členění. Účetní jednotka si vybere tu možnost, která bude uživatelům poskytovat spolehlivé a relevantnější informace.

V rámci *druhového členění nákladů* vykazuje náklady ve výsledovce podle jejich povahy (např. spotřeba nakoupeného materiálu, odpisy, náklady na dopravu, náklady na reklamu, zaměstnanecké požitky atd.) a dále je nečlení podle různých funkcí v rámci účetní jednotky. Druhové členění nákladů nám odpovídá na otázku: „Co bylo spotřebováno?“ Příklad členění nákladů podle druhu nám znázorňuje následující tabulka č. 3.8.

Tab. 3.8: Druhové členění nákladů ve výsledovce

Tržby	X_1	
Ostatní provozní výnosy	X_2	
Celkové provozní výnosy	X	$X = X_1 + X_2$
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	Y_1	
Spotřeba materiálu a surovin	Y_2	
Náklady na zaměstnanecké požitky	Y_3	
Odpisy a amortizace	Y_4	
Ostatní provozní náklady	Y_5	
Celkové provozní náklady	-Y	$-Y = Y_1 + .. Y_5$
Zisk z provozní činnosti před zdaněním	Z	$Z = X - Y$

Zdroj: Vlastní zpracování dle: Krupová, L.; IAS v příkladech I. díl, s. 26.

Druhou možnou formou analýzy členění nákladů je *účelové členění nákladů* a odpovídá na otázku: „Za jakým účelem byly náklady vynaloženy?“ Tato metoda člení náklady podle jejich funkce jako náklady prodaných výrobků, prodaného zboží či služeb, náklady odbytu a náklady správní (administrativní). V souladu s touto metodou zveřejňuje účetní jednotka odděleně od ostatních nákladů minimálně náklady prodeje – náklady prodaných výrobků, zboží či služeb. Metoda pomocí účelového členění nákladů může poskytnout uživatelům relevantnější informace než forma členění nákladů podle druhů, ale přiřazování nákladů k funkcím vyžaduje subjektivní rozdělení.

Výsledovka účelového členění nákladů umožňuje podnikům, na rozdíl od výsledovky s druhovým členěním nákladů, zjistit informace o hrubé obchodní marži nebo výrobní marži.⁸⁹ Příklad členění nákladů podle účelu nám znázorňuje následující tabulka č. 3.9.

Tab. 3.9: Účelové členění nákladů ve výsledovce

Tržby	X
Náklady na prodej	-Y
Hrubá marže	X
Ostatní provozní výnosy	X
Odbytové náklady	-Y
Administrativní náklady	-Y
Ostatní provozní náklady	-Y
Zisk z provozních aktivit před zdaněním	Z

Zdroj: Vlastní zpracování dle: Krupová, L.; IAS v příkladech I. díl, s. 27.

Pokud účetní jednotka klasifikuje náklady podle funkce, musí dle standardu uvést v komentáři k účetní závěrce i informace o druhovém členění, včetně informací o odpisech, mzdových nákladech a ostatních nákladech. Informace o druhových nákladech jsou totiž potřebné pro předpověď budoucích peněžních toků.⁹⁰

3.5.3 Příloha k IAS 1 (komentář k účetní závěrce)

Součástí komentáře k účetní závěrce by měly být informace, které jsou relevantní pro správné porozumění účetním výkazům a zároveň by měl objasnit způsob sestavení

⁸⁹DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.

⁹⁰ Tamtéž s.

účetních výkazů. IAS 1 definuje základní požadavky na obsah komentáře k účetním výkazům. Pořadí informací v komentáři k účetním výkazům by mělo být následující:

1. prohlášení o shodě s Mezinárodními účetními standardy,
2. souhrnné informace o účetních politikách a o oceňovacích bázích, které účetní jednotka využila při přípravě a zveřejnění účetních výkazů,
3. doplňující informace k jednotlivým položkám výkazu o finanční situaci, výkazu o úplném výsledku hospodaření, výkazu o změnách vlastního kapitálu a výkazu o peněžních tocích v pořadí, ve kterém jsou příslušné výkazy a jejich jednotlivé položky uvedeny a uživatelům účetních výkazů to umožní rychlé vyhledávání,
4. ostatní informace zahrnující podmíněné závazky, nevykázané smluvní závazky a jiné nefinanční informace např. o způsobu řízení finančních rizik.⁹¹

Pokud není zveřejněno v rámci zveřejněných informací, musí účetní jednotka podle požadavků IAS 1 v komentáři uvést:

- sídlo společnosti a právní formu účetní jednotky,
- adresu místa, kde je společnost registrována,
- popis činností účetní jednotky a její hlavní aktivity,
- jméno mateřského podniku a jméno nejvyššího mateřského podniku ve skupině.⁹²

⁹¹ IASB - IAS 1 – Presentation of Financial Statements [online], 2012 [vid. 2012-12-10]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Members-of-the-IFRIC/Pages/About-the-IFRIC.aspx>.

⁹² Tamtéž.

4 Komparativní analýza problematiky vybraných položek rozvahy

Tato část práce je zaměřena na praktický příklad týkající porovnání způsobu vykazování finančního leasingu dle ČÚL a standardů IFRS z pohledu nájemce. Na základě existující leasingové smlouvy bude provedena analýza způsobu vykazování dle výše ČÚL a standardů IFRS. V Příloze B je uveden splátkový kalendář společnosti XY dle smlouvy o finančním leasingu.

4.1 Leasing

Leasingem se zabývá standard IAS 17 – Leasingy a jeho problematika je velmi komplikovaná, proto v následujícím textu zmíním jen některé definice a základní příklady. Leasing (Lease) představuje takovou smlouvu, kdy pronajímatel za úhradu poskytuje nájemci právo užívat aktivum po smluvenou dobu, za smluvenou platbu nebo sérii plateb. Leasing poskytují bankovní ústavy nebo specializované firmy buď jako finanční nebo tzv. operativní leasing. V rámci finančního leasingu (Finance lease) vzniká mezi pronajímatelem a nájemcem smlouva podobná smlouvě při poskytnutí úvěru či půjčky. Nájemce přebírá všechna rizika a odměny z vlastnictví aktiva. K ukončení nájmu dojde buď splacením poslední splátky pohledávky, zaplacením zůstatkové ceny nebo vrácením opotřeбенého aktiva zpět pronajímateli. V rámci finančního leasingu dochází k dlouhodobému pronájmu majetku a doba pronájmu je zpravidla totožná s dobou ekonomické životnosti pronajatého majetku. Za operativní leasing (Operating lease) považujeme všechny ostatní leasingy než finanční. V rámci operačního leasingu dochází ke krátkodobému pronájmu majetku a doba pronájmu je zřetelně kratší než doba ekonomické životnosti předmětu pronájmu. Na rozdíl od finančního leasingu není pronajaté aktivum ve vlastnictví nájemce, ale ve svém účetnictví ho eviduje a odepisuje pronajímatel. Nájemce účtuje o leasingu jako o poskytnuté službě. Veškerá rizika a ekonomické užitky z vlastnictví aktiva zůstávají na pronajímateli. Následující tabulka č. 4.1 znázorňuje kritéria, která určují, zda se jedná o operativní či finanční leasing. Pro posouzení, zda se jedná o finanční leasing, musí být splněno alespoň jedno z kritérií.

Tab. 4.1: Kritéria pro rozpoznání operativního a finančního leasingu

Operativní leasing	Kritérium	Finanční leasing
Ne	Změna vlastnictví aktiva na konci leasingu	Ano
Ne	Rizika a ekonomické užitky plynoucí z předmětu leasingu jsou převedena na nájemce do konce doby leasingu	Ano
Ne	Smlouva obsahuje nákupní opci, nájemce může aktivum po skončení leasingu za cenu nižší než je reálná hodnota aktiva v době odkupu	Ano
Ne	Doba leasingu kryje podstatnou část ekonomické životnosti aktiva	Ano
Ne	Současná hodnota minimálních splátek je větší nebo rovná reálné hodnotě aktiva	Ano

Zdroj: Vlastní zpracování dle: Dvořáková, D., Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 113.

Při oceňování se porovnává současná hodnota budoucích leasingových splátek s reálnou hodnotou (fair value). Účetní jednotka zvolí k ocenění majetku i závazku tu hodnotu, která je nižší. Ocenění majetku i závazku v nižší hodnotě má za důsledek, že dochází k ocenění v hodnotě bez výše úroku, který je součástí leasingových splátek.⁹³

ČÚL neupravuje postup účtování leasingu. Proto se v praxi setkáváme se dvěmi možnými způsoby účtování leasingu. Účetní jednotka buď účtuje u nájemce o jednotlivých splátkách a ty se projeví jako úbytek peněžních prostředků proti nákladům z leasingu nebo v rozvaze nájemce zachycuje majetek a dluh vyplývající z leasingu a hodnotu těchto dvou položek snižují jednotlivé leasingové splátky. Druhá možnost nevyhovuje požadavkům IAS 17, protože dochází k rozdílnému ocenění rozvahových položek. Dle ČÚL je aktivum po dobu trvání leasingové smlouvy evidováno v majetku pronajímatele, nájemce získá aktivum až po zaplacení poslední leasingové splátky. Pronajímatel po celou dobu leasingu účtuje o příjmu z pronájmu a nájemce účtuje o leasingových splátkách. Po uhrazení poslední splátky zachytí nájemce aktivum ve zbytkové hodnotě určené na počátku leasingu.

⁹³DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.

Hlavní rozdíl mezi IFRS a ČÚL v pojetí leasingu je především v tom, že v ČR nájemce nezahrnuje majetek do rozvahy jako aktivum a podíl hodnoty do nákladů je vypočítán na základě doby trvání smlouvy, nikoliv z doby skutečné životnosti. ČÚL klade důraz na právní vlastnictví k věci a účetní jednotka může jako aktivum vykazovat jen takové položky, u nichž je vlastníkem. Standardy IFRS kladou důraz na hledisko, které zohledňuje nositele rizik a ekonomického prospěchu plynoucího z aktiva. Majetek využívaný pomocí leasingu vykazuje jako aktivní rozbíhavou položku nájemce.

4.1.1 Analýza účtování finančního leasingu firmou XY z pohledu nájemce podle ČÚL a IFRS

Společnost XY k 18. 4. 2012 pořídila pomocí finančního leasingu osobní automobil Škoda Superb kombi 2,0 TDI. Ilustrativní příklad je vypočítán dle existující leasingové smlouvy společnosti XY a podle jejich podkladů byl proveden přepočet dle ČÚL a dle standardů IFRS. Pořizovací cena automobilu dle leasingové smlouvy společnosti XY je 789 000,- Kč s DPH, z čehož 100 000,- Kč s DPH tvoří první leasingová splátka zaplacená dne 18. 4. 2012. Cena leasingu dle leasingové smlouvy společnosti XY činí 937 592,44,- Kč s DPH. Cenu leasingu tvoří součet 36 leasingových splátek (574 066,- Kč), první splátka nájemného hrazená předem (100 000,-Kč) a zůstatková kupní cena (263 526,- Kč). Společnost bude finanční leasing splácet dle splátkového kalendáře po dobu 36 měsíců a zůstatková kupní cena je stanovena dle leasingové smlouvy společnosti XY na 263 526,- Kč s DPH. Splátkový kalendář, který je součástí leasingové smlouvy společnosti XY je uveden v Příloze B. Společnost XY též zvažovala financování přístroje pomocí úvěru s roční úrokovou mírou 12%. K převodu vlastnických práv k majetku na nájemce dojde po ukončení smlouvy. Očekávaná doba životnosti automobilu je 5 let. Nájemce není plátcem DPH. Veškerá rizika spojená s užíváním daného aktiva jsou přenesena na nájemce. Vliv daně z příjmů není do ilustrativního příkladu zanesen.

- **Řešení dle české legislativy**

Ze zadání vyplývá, že se jedná o finanční pronájem s následným odkupem pronajaté věci. V běžné praxi účtují účetní jednotky dle splátkového kalendáře pomocí krátkodobých závazků. Nevýhodou tohoto způsobu je, že se nám majetek nepromítne v rozvaze. Zvolila

jsem tedy možnost, kdy společnost XY ke dni počátku leasingu vykáže v rozvaze položku Náklady příštích období a hodnota leasingu se nám zobrazí v aktivech. Hodnotu této položky bude tvořit první splátka ve výši 100 000,- Kč a úhrn 36 leasingových splátek v celkové hodnotě 574 066,44 Kč. Nájemce není plátcem DPH. Rozložení akontace ve výši 100 000,- Kč na celou dobu nájmu v podobě 36 splátek ve výši 2 777, 78 Kč. Časové rozlišení závazku bude po celou dobu nájmu v podobě 36 splátek ve výši 15 946,29 Kč. Závazek se postupně snižuje až k nulové hodnotě. Časové rozlišení nákladů nám znázorňuje tabulka č. 4.2.

Tab. 4.2: Časové rozlišení nákladů

Rok	Počet měsíců nájmu	Daňové náklady
2012	9	168 516,60 Kč
2013	12	224 688,80 Kč
2014	12	224 688,80 Kč
2015	3	56 172,23 Kč
Celkem	36	674 066,44 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

Při účtování splátek vychází firma XY ze splátkového kalendáře dle české legislativy, který je vyhotoven v tabulce č. 4.3. Podrobný splátkový kalendář je vyhotoven v Příloze C.

Tab. 4.3: Splátkový kalendář osobního automobilu Škoda Superb kombi 2,0 TDI

Datum	Splátka	Zůstatková cena
18.4.2012	100 000,00 Kč	574 066,44 Kč
31.12.2012	143 516,61 Kč	430 549,83 Kč
31.12.2013	191 355,48 Kč	239 194,35 Kč
31.12.2014	191 355,48 Kč	47 838,87 Kč
01.03.2015	47 838,87 Kč	0,00 Kč
Celkem	674 066,44 Kč	

Zdroj: Vlastní zpracování.

V následujícím textu jsou popsány jednotlivé účetní operace dle české legislativy v jednotlivých letech.

Účetní operace dle ČÚL:

2012

1. Pořízení osobního automobilu na leasing	674 066,44 Kč	381/479
2. Úhrada z BÚ 1. splátky v roce 2012	100 000,00 Kč	479/221
3. Úhrada z BÚ splátky za rok 2012	143 516, 61 Kč	479/221
4. Náklady za rok 2012	168 516,60 Kč	518/381

2013

5. Úhrada z BÚ splátky za rok 2013	191 355,48 Kč	479/221
6. Náklady za rok 2013	224 688,82 Kč	518/381

2014

7. Úhrada z BÚ splátky za rok 2014	191 355,48 Kč	479/221
8. Náklady za rok 2014	224 688,82 Kč	518/381

2015

9. Úhrada z BÚ splátky za rok 2015	47 838,37 Kč	479/221
10. Náklady na rok 2015	56 172,23 Kč	518/381
11. Odkup majetku v zůstatkové ceně	263 526,00 Kč	022/221
12. Roční odpis majetku	131 763,00 Kč	551/082

V následujícím textu je provedeno rozúčtování účetních operací na jednotlivé účty.

221 – Bankovní účet		Rok	479 - Dlouhodobé závazky	
PS 1 000 00 Kč	2. 100 000,00 Kč	2012	2. 100 000,00 Kč	1. 674 066,44 Kč
	3. 143 516,61 Kč		3. 143 516,61 Kč	
	5. 191 355,48 Kč	2013	5. 191 355,48 Kč	
	7. 191 355,48 Kč	2014	7. 191 355,48 Kč	
	9. 47 838,87 Kč	2015	9. 47 838,87 Kč	
	11. 263 526 Kč			
KS 62 407,56 Kč				

381 - Náklady př. období		Rok	518 - Ostatní služby	
1. 674 066,44 Kč	4. 168 516,60 Kč	2012	4. 168 516,60 Kč	
	6. 224 688,82 Kč	2013	6. 224 688,82 Kč	
	8. 224 688,82 Kč	2014	8. 224 688,82 Kč	
	10. 56 172,20 Kč	2015	10. 56 172,20 Kč	
411 – Základní kapitál				
	PS 1 000 000 Kč			
	KS 1 000 000 Kč			

022 – SMV		Rok	082 - Oprávky k SMV	
11. 263 526 Kč		2015		12. 131 763 Kč
551 - Odpisy		Rok		
12. 131 763 Kč		2015		

Zobrazení leasingu v konečné rozvaze a výsledovce v roce 2012

A	Rozvaha ke dni 31.12. 2012		P
BÚ	756 483,39 Kč	ZK	1 000 000,00 Kč
		HV	-168 516,60 Kč
NPO	505 549,84 Kč	Závazky	430 549,83 Kč
ΣA	1 262 033,23 Kč	ΣP	1 262 033,23 Kč
N	Výsledovka k roku 2012		V
Ostatní služby			
	-168 516,63 Kč		
HV	-168 516,63 Kč		

Výsledek hospodaření běžného účetního období bude k 31. 12. 2012 snížen o hodnotu 168 516,60 Kč. Konečný zůstatek dlouhodobého závazku rozvahově vykázaného v pasivech bude ke dni 31. 12. 2012 ve výši 430 549,83 Kč. Bankovní účet se v roce 2012 snížil o úhradu první splátky (100 000,- Kč) a devět leasingových splátek (143 516,61 Kč).

V následujícím textu jsou zachyceny konečné rozvahy a výsledovky v letech 2013, 2014 a 2015.

Zobrazení leasingu v konečné rozvaze a výsledovce v roce 2013

A	Rozvaha ke dni 31.12. 2013		P
BÚ	565 127,91 Kč	ZK	1 000 000,00 Kč
		Neuhrazená ztráta z min. let	
			-168 516,60 Kč
		HV	-224 688,82 Kč
NPO	280 861,02 Kč	Závazky	239 194,35 Kč
ΣA	845 988,93 Kč	ΣP	845 988,93 Kč

N	Výsledovka k roku 2013		V
Ostatní služby			
	-224 688,82 Kč		
HV	-224 688,82 Kč		

Výsledek hospodaření běžného účetního období bude k 31. 12. 2013 snížen o hodnotu 224 688,82 Kč. Konečný zůstatek dlouhodobého závazku rozvahově vykázaného v pasivech bude ke dni 31. 12. 2013 ve výši 239 194,35 Kč. Bankovní účet se v roce 2013 snížil o úhradu dvanácti leasingových splátek ve výši 191 355,48 Kč. Konečný zůstatek na účtu Náklady příštích období je ve výši 280 861,02 Kč.

Zobrazení leasingu v konečné rozvaze a výsledovce v roce 2014

A	Rozvaha ke dni 31.12. 2014		P
BÚ	373 772,43 Kč	ZK	1 000 000,00 Kč
		Neuhrazená ztráta z min. let	
			-393 205,42 Kč
		HV	-224 688,82 Kč
NPO	56 172,20 Kč	Závazky	47 838,87 Kč
ΣA	429 944,63 Kč	ΣP	429 944,63 Kč

N	Výsledovka k roku 2014		V
Ostatní služby			
	-224 688,82 Kč		
HV	-224 688,82 Kč		

Výsledek hospodaření běžného účetního období bude k 31. 12. 2014 snížen o hodnotu 224 688,82 Kč. Konečný zůstatek dlouhodobého závazku rozvahově vykázaného v pasivech bude ke dni 31. 12. 2014 ve výši 47 838,87 Kč. Bankovní účet se v roce 2014 snížil o úhradu dvanácti leasingových splátek ve výši 191 355,48 Kč. Konečný zůstatek na účtu Náklady příštích období je ve výši 56 172,20 Kč.

Zobrazení leasingu v konečné rozvaze a výsledovce v roce 2015

A		Rozvaha ke dni 31.12. 2015		P
BÚ	62 407,56 Kč	ZK	1 000 000,00 Kč	
		Neuhrazená ztráta z min. let		
			-617 894,24 Kč	
SMV	263 526 Kč	HV	-187 935,20 Kč	
Oprávk. k SMV	-131 763 Kč			
ΣA	194 170,556 Kč	ΣP	194 170,56 Kč	

N		Výsledovka k roku 2015		V
Ostatní služby				
	-56 172,20 Kč			
Odpisy	-131 763,00 Kč			
HV	-187 935,20 Kč			

Výsledek hospodaření běžného účetního období bude k 31. 12. 2015 snížen o hodnotu 187 935,20 Kč. Konečný zůstatek dlouhodobého závazku rozvahově vykázaného v pasivech bude ke dni 31. 12. 2015 nulový. Bankovní účet se v roce 2015 snížil o úhradu tří leasingových splátek ve výši 47 838,87 Kč.

- **Řešení dle standardů IFRS**

V případě účtování leasingu podle standardů IFRS musí nájemce nebo pronajímatel při uzavření leasingové smlouvy stanovit, zda se jedná o finanční nebo operativní leasing. K rozpoznání mu pomohou kritéria uvedená ve standardu IAS 17. V některých případech může nájemce nebo pronajímatel změnit dohodnutá ustanovení nájemní smlouvy. Při změně smlouvy nesmí dojít ke změně podmínek, podle nichž byla provedena klasifikace leasingu při uzavření smlouvy. Pokud by došlo ke změně podmínek, musí být uzavřena nová smlouva. Nicméně u změn v odhadech (např. změna v odhadu ekonomické životnosti majetku nebo zůstatkové hodnoty pronajatého majetku) nebo v okolnostech (např.

pochybení ze strany pronajímatele) není důvod k nové klasifikaci leasingu.⁹⁴ Nejdříve musíme ověřit, zda se skutečně jedná o finanční leasing v uvedeném ilustrativním příkladu. Podmínka převodu vlastnictví na nájemce na konci nájemní smlouvy je splněna. Splněna je také podmínka sjednané doby trvání leasingu, která tvoří podstatnou část ekonomické životnosti aktiva. Automobil získaný na leasing bude vykázán jako dlouhodobé aktivum. Ocenění majetku provede společnost porovnáním současné hodnoty budoucích leasingových splátek s reálnou hodnotou aktiva a zvolí tu nižší hodnotu. Reálná hodnota (fair value) je podle leasingové smlouvy ve výši 789 000,- Kč. Současná hodnota leasingových splátek se stanoví pro každou budoucí platbu zvlášť pomocí vztahu:

$$PV = \text{leasingová splátka} / (1 + i)^n \quad (4.1)$$

Kde:

PV současná hodnota (present value),

i implicitní úroková míra,

n období, ke kterému se současná hodnota stanovuje.

Implicitní úroková míra pronajímatele není nájemci známa, je proto nutné zjistit přírůstkovou (mezní) úrokovou míru. Krupová definuje tuto míru následovně: „**Přírůstková (mezí) úroková míra nájemce (Lesee's incremental borrowing rate of interest)** – úroková míra, kterou by nájemce musel zaplatit u podobného leasingu, nebo, pokud tato míra, není zjistitelná, úroková míra, která by na počátku leasingu nájemci vznikla, pokud by si půjčil na podobnou dobu a s podobnou zárukou prostředky nutné k nákupu aktiva.“⁹⁵ Nájemce nemá uzavřenou žádnou podobnou leasingovou smlouvu, proto požádala banku o nabídku úvěru. Banka společnosti nabídla úvěr s úrokovou mírou 12 % p.a. Výpočet současné hodnoty splátek je proveden pomocí následující tabulky č. 4.4.

⁹⁴ *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*, [online], 2004 [vid. 2012-12-30].

Dostupné z: <http://search.proquest.com/docview/189412459/13B1825CC50721CD223/1?accountid=17116>

⁹⁵ KRUPOVÁ, D. *IAS v příkladech I. díl*, 1. vyd. Praha: VOX, 2002. ISBN 80-86324-22-2. s. 99.

Tab. 4.4: Splátkový kalendář a výpočet současné hodnoty

Rok	Úrok p. a.	Platba	Sh. plateb	Dluh	Úrok	Částka snížení dluhu
2012	12%	100 000,00 Kč	100 000,00 Kč	770 930,78 Kč	0,00 Kč	100 000,00 Kč
2012	12%	143 516,61 Kč	137 962,16 Kč	670 930,78 Kč	49 714,47 Kč	93 802,14 Kč
2013	12%	191 355,48 Kč	170 853,11 Kč	577 128,64 Kč	62 310,97 Kč	129 044,51 Kč
2014	12%	191 355,48 Kč	152 547,42 Kč	448 084,13 Kč	45 944,89 Kč	145 410,59 Kč
2015	12%	311 364,87 Kč	323 775,65 Kč	302 673,54 Kč	8 691,33 Kč	302 673,54 Kč
	Celkem	937 592,44 Kč	770 930,78 Kč	X	166 661,66 Kč	X

Zdroj: Vlastní zpracování.

Přepočet budoucích leasingových splátek na jejich současnou hodnotu je uveden v Příloze B. Současná hodnota leasingových splátek je dána součtem první splátky (100 000,- Kč) a současné hodnoty budoucích leasingových splátek (670 930,78 Kč). Při porovnání současné hodnoty leasingových splátek s reálnou hodnotou fair value zjistíme, že:

současná hodnota leasing. splátek	<	reálná hodnota (fair value)
770 930,78 Kč	<	789 000,- Kč

Z porovnání reálné hodnoty aktiva se současnou hodnotou budoucích leasingových splátek vyplývá, že společnost XY ocení aktivum v současné hodnotě leasingových splátek v částce 770 930,78 Kč. Stejně tak společnost XY ocení i dlouhodobý závazek vykázaný v pasivech v současné hodnotě leasingových splátek v částce 770 930,78 Kč.

Společnost XY na počátku své ekonomické činnosti stanovila, že automobil bude používat po dobu 5 let. Během doby trvání leasingu společnost XY odepíše 36 měsíců a v odepisování bude společnost XY pokračovat zbylých 24 měsíců až do úplného odepsání. Roční výše odpisu bude v částce 154 186,16 Kč. Jelikož společnost automobil pořídila až 1.4.2012, bude v první roce odepisování (tj. roku 2012) vykázán odpis v hodnotě 9/60 rovnoměrného odpisu. V pátém roce (tj. roku 2017) společnost odepíše zbývajících 3/12 odpisu. Odpisy v jednotlivých letech znázorňuje následující tabulka č. 4.5.

Tab. 4.5: Odpisy pronajatého majetku v jednotlivých letech

Datum	Počet měsíců	Odpis
31.12.2012	9	115 639,62 Kč
31.12.2013	12	154 186,16 Kč
31.12.2014	12	154 186,16 Kč
31.12.2015	12	154 186,16 Kč
31.12.2016	12	154 186,16 Kč
01.03.2017	3	38 546,54 Kč
Celkem	60	770 930,78 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

V následujícím textu jsou popsány jednotlivé účetní operace dle české standardů IFRS v jednotlivých letech.

Účetní operace:

2012

1. Zařazení majetku do rozvahy nájemce	770 930,78 Kč	022/479
2. Splátka nájemného v roce 2012	193 802,14 Kč	479/221
3. Lineární odpis zařízení v roce 2012	115 639,62 Kč	551/082
4. Zaúčtování úroků v roce 2012	49 714,47 Kč	562/221

2013

5. Splátka nájemného v roce 2013	129 044,51 Kč	479/221
6. Lineární odpis zařízení v roce 2013	154 186,16 Kč	551/082
7. Zaúčtování úroků v roce 2013	62 310,97 Kč	562/221

2014

8. Splátka nájemného v roce 2014	145 410,59 Kč	479/221
----------------------------------	---------------	---------

9. Lineární odpis zařízení v roce 2014	154 816,16 Kč	551/082
10. Zaúčtování úroků v roce 2014	45 944,89 Kč	562/221

2015

11. Splátka nájemného v roce 2015	302 673,54 Kč	479/221
12. Lineární odpis zařízení v roce 2015	154 816,16 Kč	551/082
13. Zaúčtování úroků v roce 2015	8691,33 Kč	562/221

022 – Zařízení ve finančním pronájmu		Rok	479 – Dlouhodobé závazky	
1. 770 930,78 Kč		2012	2. 193 802,14 Kč	1. 770 930,78 Kč
		2013	5. 129 044,51 Kč	
		2014	8. 145 410,59 Kč	
		2015	11. 302 673,54 Kč	

221 – Bankovní účet		Rok	562 – Úroky	
PS 1 000 000 Kč	2. 193 802,14 Kč	2012	4. 49 714,47 Kč	
	4. 49 714,47 Kč			
	5. 129 044,51 Kč	2013	7. 62 310,97 Kč	
	7. 62 310,97 Kč			
	8. 145 410,59 Kč	2014	10. 45 944,89 Kč	
	10. 45 944,89 Kč			
	11. 302 673,54 Kč	2015	13. 8 691,33 Kč	
	13. 8 691,33 Kč			
KS 62 407,56 Kč				

411 – Základní kapitál	
	PS 1 000 000 Kč
	KS 1 000 000 Kč

551 – Odpisy		Rok	082 – Oprávky k SMV	
3. 115 639,62 Kč		2012		3. 115 639,62 Kč
6. 154 816,16 Kč		2013		6. 154 816,16 Kč
9. 154 816,16 Kč		2014		9. 154 816,16 Kč
12. 154 816,16 Kč		2015		12. 154 816,16 Kč

Zobrazení leasingu v konečné rozvaze a výsledovce v roce 2012

A		Rozvaha ke dni 31.12. 2012		P
Zařízení ve fin.pronájmu				
770 930,78 Kč		ZK	1 000 000,00 Kč	
Oprávky	-115 639,62 Kč	HV	-165 354,09 Kč	
BÚ	756 483,39 Kč	Závazky	577 128,64 Kč	
ΣA	1 411 744,55 Kč	ΣP	1 411 744,55 Kč	

N		Výsledovka k roku 2012		V
Úroky		49 714,47 Kč		
Odpisy		115 639,62 Kč		
HV		-165 354,09 Kč		

Leasingové platby jsou rozděleny při použití metody efektivní úrokové míry mezi úrokové náklady a částku snižující závazek vůči pronajímateli. V roce 2012 byly splátky hrazeny v celkové výši 243 516,61 Kč, z toho úmor závazku činí 193 802,14 Kč. Konečný stav dlouhodobého závazku je k 31. 12. 2012 vykázan v hodnotě 577 128,64 Kč. Úrokový náklad, který snižuje hodnotu výsledku hospodaření, je ve výši 49 714,44 Kč. Propočet leasingových splátek na částky snižující závazek a úrokový náklad po celou dobu leasingové smlouvy je uveden v Příloze D.

Zobrazení leasingu v konečné rozvaze a výsledovce v roce 2013

A		Rozvaha ke dni 31.12. 2013		P
Zařízení ve fin.pronájmu				
770 930,78 Kč		ZK	1 000 000,00 Kč	
Oprávky	-270 455,78Kč	Neuhrazená ztráta z min.let	-165 354,09 Kč	
BÚ	565 127,91 Kč	HV	-217 127,13 Kč	
		Závazky	302 673,54 Kč	
ΣA	1 065 602,91 Kč	ΣP	1 065 602,91 Kč	

N	Výsledovka k roku 2013	V
Úroky	62 310,97 Kč	
Odpisy	154 816,16 Kč	
HV	-217 127,13 Kč	

V roce 2013 byly splátky hrazeny v celkové výši 191 355,48 Kč, z toho úmor závazku činí 129 044,51 Kč. Konečný stav dlouhodobého závazku je k 31. 12. 2013 vykázán v hodnotě 448 084,13 Kč. Úrokový náklad, který snižuje hodnotu výsledku hospodaření, je ve výši 62 310,97 Kč.

Zobrazení leasingu v konečné rozvaze a výsledovce v roce 2014

A	Rozvaha ke dni 31.12. 2014	P
Zařízení ve fin.pronájmu		
770 930,78 Kč	ZK 1 000 000,00 Kč	
Oprávky	-425 271,94Kč	Neuhrazená ztráta z min.let
		-382 481,22 Kč
BÚ	373 772,43 Kč	HV -200 761,05 Kč
		Závazky 302 673,54 Kč
ΣA	719 431,27 Kč	ΣP 719 431,27 Kč

N	Výsledovka k roku 2014	V
Úroky	45 944,89 Kč	
Odpisy	154 816,16 Kč	
HV	-200 761,05 Kč	

V roce 2014 byly splátky hrazeny v celkové výši 191 355,48 Kč, z toho úmor závazku činí 129 044,51 Kč. Konečný stav dlouhodobého závazku je k 31. 12. 2014 vykázán v hodnotě 302 673,54 Kč. Úrokový náklad, který snižuje hodnotu výsledku hospodaření, je ve výši 45 944,89 Kč.

Zobrazení leasingu v konečné rozvaze a výsledovce v roce 2015

A	Rozvaha ke dni 31.12. 2015	P
Zařízení ve fin.pronájmu 770 930,78 Kč	ZK 1 000 000,00 Kč	
Oprávky -580 088,10 Kč	Neuhrazená ztráta z min.let -583 242,27 Kč	
BÚ 62 407,56 Kč	HV -163 507,16 Kč	
ΣA 253 250,24 Kč	ΣP 253 250,24 Kč	

N	Výsledovka k roku 2015	V
Úroky 8 691,33 Kč		
Odpisy 154 816,16 Kč		
HV -163 507,16 Kč		

V roce 2015 byly splátky hrazeny v celkové výši 311 364,87 Kč, z toho úmor závazku činí 302 673,54 Kč. Konečný stav dlouhodobého závazku je k 31. 12. 2015 vykazován v nulové hodnotě. Úrokový náklad, který snižuje hodnotu výsledku hospodaření, je ve výši 8 691,33 Kč.

Další 2 roky by společnost pokračovala v odepisování majetku.

- Porovnání rozdílů účtování dle ČÚL a standardů IFRS a jejich vliv na hospodářský výsledek a rozvahu**

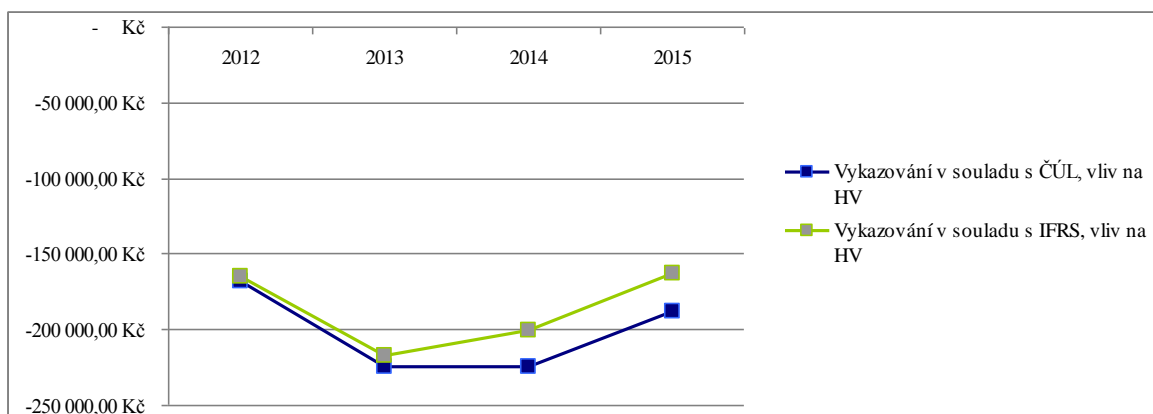
Při hledání rozdílů mezi ČÚL a standardy IFRS nalezneme v oblasti leasingu několik odlišností. Pokud porovnáváme způsob vykazování leasingové smlouvy dle ČÚL a standardů IFRS z pohledu nájemce můžeme už podle výsledovky poznat, že oba způsoby jsou velmi rozdílné. Pro porovnání rozdílů ve výsledku hospodaření je vyhotovena tabulka č. 4.6.

Tab. 4.6: Porovnání způsobu vykazování leasingové smlouvy dle ČÚL a standardů IFRS

Rok	Vykazování v souladu s ČÚL	Vykazování v souladu s IFRS	Rozdíl
	Vliv na HV	Vliv na HV	
2012	-168 516,63 Kč	-165 354,09 Kč	-3 162,54 Kč
2013	-224 688,82 Kč	-217 127,13 Kč	-7 561,69 Kč
2014	-224 688,82 Kč	-200 761,05 Kč	-23 927,77 Kč
2015	-187 935,20 Kč	-163 507,16 Kč	-24 428,04 Kč
Celkem	-805 829,47 Kč	-746 749,43 Kč	-59 080,04 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

Obrázek č. 4.1. nám pomocí grafu znázorňuje porovnání hospodářského výsledku dle ČÚL a standardů IFRS v jednotlivých letech.



Obr. 4.1.: Porovnání hospodářského výsledku v jednotlivých letech

Zdroj: Vlastní zpracování.

Odlišnosti nalezneme mezi ČÚL a standardy IFRS při porovnání rozvahy v jednotlivých letech. V tabulce č. 4.7 je provedeno porovnání způsobu vykazování účetních operací v jednotlivých letech dle českých předpisů a dle standardů IFRS.

Tab. 4.7: Vykázání najatého majetku dle české účetní legislativy a dle IFRS v jednotlivých letech

A Rozvaha dle české legislativy ke dni 31.12. 2012 P		A Rozvaha dle standardů IFRS ke dni 31.12. 2012 P	
BÚ 756 483,39 Kč	ZK 1 000 000,00 Kč	Zařízení ve fin.pronájmu 770 930,78 Kč	ZK 1 000 000Kč
NPO 505 549,84 Kč	HV 168 516,60 Kč	Oprávky -115 639,62 Kč	HV -168 516,60 Kč
	Závazky 430 549,83 Kč	BÚ 756 483,39 Kč	Závazky 430 549,83 Kč
ΣA 1 262 033,23 Kč	ΣP 1 262 033,23 Kč	ΣA 1 411 744,55 Kč	ΣP 1 411 744,55 Kč
A Rozvaha dle české legislativy ke dni 31.12. 2013 P		A Rozvaha dle standardů IFRS ke dni 31.12. 2013 P	
BÚ 565 127,91 Kč	ZK 1 000 000 Kč Neuhrazená ztráta z min. let. -168 516,60 Kč	Zařízení ve fin.pronájmu 770 930,78 Kč	ZK 1 000 000 Kč Neuhrazená ztráta z min.let -165 354,09 Kč
NPO 280 861,02 Kč	HV -224 688,82 Kč	Oprávky -270 455,78Kč	HV -217 127,13 Kč
	Závazky 239 194,35 Kč	BÚ 565 127,91 Kč	Závazky 302 673,54 Kč
ΣA 845 988,93 Kč	ΣP 845 988,93 Kč	ΣA 1 065 602,91 Kč	ΣP 1 065 602,91 Kč
A Rozvaha dle české legislativy ke dni 31.12. 2014 P		A Rozvaha dle standardů IFRS ke dni 31.12. 2014 P	
BÚ 756 483,39 Kč	ZK 1 000 000 Kč Neuhrazená ztráta z min. let. -393 205,42 Kč	Zařízení ve fin.pronájmu 770 930,78 Kč	ZK 1 000 000 Kč Neuhrazená ztráta z min.let -382 481,22 Kč
NPO 56 172,20 Kč	HV -224 688,82 Kč	Oprávky -425 271,94 Kč	HV -200 761,05 Kč
	Závazky 47 838,87 Kč	BÚ 373 772,43 Kč	Závazky 302 673,54 Kč
ΣA 429 944,63 Kč	ΣP 429 944,63 Kč	ΣA 719 431,27 Kč	ΣP 719 431,27 Kč
A Rozvaha dle české legislativy ke dni 31.12. 2015 P		A Rozvaha dle standardů IFRS ke dni 31.12. 2015 P	
BÚ 62 407,56 Kč	ZK 1 000 000 Kč Neuhrazená ztráta z min. let. -617 894,24 Kč	Zařízení ve fin.pronájmu 770 930,78 Kč	ZK 1 000 000 Kč Neuhrazená ztráta z min.let -583 242,27 Kč
SMV 263 526 Kč	HV -187 935,20 Kč	Oprávky -580 088,10 Kč	HV -163 507,16 Kč
Oprávky k SMV -31 763 Kč		BÚ 62 407,56 Kč	
ΣA 194 170,556 Kč	ΣP 194 170,56 Kč	ΣA 253 250,24 Kč	ΣP 253 250,24 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

Výsledek hospodaření z pohledu standardů IFRS je ovlivňován nerovnoměrně a to z důvodu samostatného vykazování úroků, které s postupným splacením závazku klesají. Při vykazování dle standardů IFRS vzniká ztráta, která je tvořena úroky a odpisy majetku. Další odlišností oproti ČÚL je, že nájemce odepisuje majetek po jeho dobu zvolené ekonomické životnosti, která často bývá delší než doba leasingové smlouvy. Leasingová smlouva bude ukončena po 3 letech, ale společnost bude majetek odepisovat ještě následující 2 roky. Podle IAS 17 majetek odepisuje nájemce, protože podle standardů IFRS je majetek získaný pomocí finančního leasingu ve vlastnictví nájemce a aktivum zařazuje do rozvahy. Pro ocenění byla použita současná hodnota minimálních leasingových splátek.

Při výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových splátek byla použita úroková míra ve výši 12 %. Leasingové splátky nepředstavují náklady na služby, jak je tomu při účtování dle ČÚL, ale představují úhradu závazku.

V rámci ČÚL je hospodářský výsledek ovlivněn rovnoměrnou výší nákladů a představuje ztrátu v jednotlivých letech. Hospodářský výsledek zahrnuje jednotlivé leasingové splátky a poměrnou část první splátky. Nultá splátka ve výši 100 00 Kč bude v prvním roce zaúčtována na účet 381 – Náklady příštích období a v následujících letech se bude její výše postupně snižovat tím, jak bude postupně rozpuštěna do nákladů na účet 518 – Ostatní služby. V roce 2012 bude ve výsledovce vykázána poměrná část nulté splátky spolu s jednotlivými splátkami leasingu ve výši 224 688,82 Kč. Během leasingové smlouvy je téměř celá hodnota majetku odepsána pronajímatelem, tj. leasingovou společností a nájemce odepíše zbytkovou hodnotu majetku při ukončení leasingu. V roce 2015 společnost odkoupí předmět pronajaté věci v hodnotě zůstatkové ceny a zařadí ho do svého majetku. Společnost bude majetek evidovat na účtu 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí v hodnotě 263 256 Kč. Tato částka bude během dvou let odepsána. Při účtování leasingu z pohledu nájemce dle ČÚL je patrné, že společnost vykazuje mnohem větší ztrátu, než jak by tomu bylo v případě standardů IFRS. Z daňového hlediska je to pro společnost spíše výhoda, protože si tím snižuje základ pro výpočet daně. Z pohledu investorů a akcionářů se firma jeví jako prodělečná. Účetní jednotka účtující dle ČÚL vykáže celkový hospodářský výsledek ve výši -805 829,47 Kč. Oproti tomu účetní jednotka účtující dle mezinárodních standardů IFRS vykáže celkový hospodářský výsledek ve výši -746 749,43 Kč. Rozdíl je i v celkovém součtu aktiv a pasiv v rozvaze. Tabulka č. 4.8 zobrazuje porovnání celkové výše aktiv a pasiv dle ČÚL a standardů IFRS v jednotlivých letech.

Tabulka 4.8 Porovnání bilanční sumy v jednotlivých letech

Rozvaha				
Rok		ČÚL	IFRS	Rozdíl
2012	Aktiva	1 262 033,23	1 411 744,55	149 711,32
	Pasiva	1 262 033,23	1 411 744,55	149 711,32
2013	Aktiva	845 988,93	1 065 602,91	219 613,98
	Pasiva	845 988,93	1 065 602,91	219 613,98
2014	Aktiva	429 944,63	719 431,27	289 486,64
	Pasiva	429 944,63	719 431,27	289 486,64
2015	Aktiva	194 170,56	252 250,24	58 079,68
	Pasiva	194 170,56	253 250,24	59 079,68

Zdroj: Vlastní zpracování.

Rozvaha vykazovaná dle ČÚL má v roce 2015 celkový součet aktiv a pasiv ve výši 194 170,56 Kč. Rozvaha vykazovaná dle mezinárodních standardů IFRS má celkový součet aktiv a pasiv ve výši 253 250,24 Kč.

Závěr

Cílem diplomové práce bylo porovnat vybrané oblasti finančního účetnictví dle české legislativy a mezinárodních standardů IFRS.

Na základě analýzy dle existující leasingové smlouvy bylo prokázáno, že mezi způsobem vykazování dle standardů IFRS a ČÚL existují zásadní rozdíly. V praktické části bylo zobrazeno účetní zachycení leasingu z pohledu nájemce z hlediska standardů IFRS a dle ČÚL. Mezi nejvýznamnější rozdíly je spatřováno následující. Standardy IFRS se primárně zaměřují na vztah mezi nájemcem a pronajímatelem z ekonomického hlediska. ČÚL posuzuje právní formu. Podle IFRS je za ekonomického vlastníka považován nájemce, který majetek zároveň odepisuje. Dle ČÚL je za právního vlastníka považován pronajímatel, tj. leasingová společnost, která majetek eviduje a odepisuje. Úroky se podle IFRS vykazují zvlášť, protože klesají s postupným splácením závazku vůči leasingové společnosti. V závislosti na očekávané době ekonomické životnosti si nájemce stanoví výši odpisů a jejich hodnotu postupně promítá do nákladů. Standardy IFRS se oproti ČÚL liší v tom, že nájemce odepisuje majetek po jeho dobu zvolené ekonomické životnosti, která často bývá delší než doba leasingové smlouvy.

V praxi je často aplikován způsob účtování o jednotlivých splátkách, kdy předmět leasingu není v rozvaze zachycen ani v aktivech v podobě majetku ani v pasivech v podobě závazku. Díky těmto skutečnostem je zkreslen ukazatel rentability a zadluženosti. V praktické části diplomové práce bylo účtováno o celkové částce nájemného. V pasivech je předmět leasingu zachycen jako dlouhodobý závazek z pronájmu a v aktivech na účtu Náklady příštích období. Při účtování dle ČÚL je nutné dodržovat podmínku časového rozlišení celkové hodnoty všech splátek na jednotlivé měsíce trvání leasingové smlouvy. Ke konci leasingové smlouvy je v rozvaze vykazován nulový zůstatek závazku k pronajatému majetku i nulový zůstatek u aktiva. Často však ekonomická životnost aktiva dále pokračuje. Hlavní rozdíl mezi IFRS a ČÚL v pojetí leasingu je především v tom, že v ČR nájemce nezahrnuje majetek do rozvahy jako aktivum.

V diplomové práci byla provedena analýza jednotlivých účetních systémů pomocí vzorového příkladu, kde byly zachyceny zřejmé rozdíly mezi účetním zachycením finančního leasingu z pohledu nájemce. Vzhledem k těmto zjištěným rozdílům ve způsobu vykazování lze konstatovat, že v harmonizaci ČÚL s Mezinárodními standardy IFRS by bylo zapotřebí pokračovat. Harmonizace účetních výkazů by v praxi znamenala zkvalitnění formy a obsahu výkazu a zároveň i zvýšení důvěryhodnosti a vypovídací schopnosti výkazů. Proces harmonizace ČÚL s mezinárodními standardy už začal v souvislosti se vstupem ČR do EU, ale je do jisté míry komplikován vazbou na daňové zákony. Např. malé firmy akceptují daňové pravidla za svá účetní pravidla. Oddělení českého účetního systému od daňových zákonů by umožnilo jednodušší proces harmonizace ČÚL s mezinárodními standardy.

Přínosem dané práce pro vědní obor je zjištění základních informací týkajících se především problematiky mezinárodních účetních standardů a porovnání těchto informací s českou účetní legislativou. Tato práce dokazuje nezbytnost harmonizace české účetní legislativy se standardy IFRS. Problematika mezinárodních účetních standardů je do značné míry komplikovaná a většina účetních jednotek v ČR nemá dostatečné znalosti k této problematice.

Seznam použité literatury

Citace

Odborné monografie

BRABEC, Z. *Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy*. 1.vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011. ISBN 978-80-7372-778-9.

Brabec Z. a Bartoňová M. [Kap.] 5., Současná úprava účetnictví v České republice. In: MALÍKOVÁ, O. et al. *Účetnictví včera a dnes*, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. s. 107 – 133. ISBN 978-80-7372-696-6.

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.

HASPROVÁ, O. *Základy účetnictví*, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2004. ISBN 80-7083-780-2.

JÍLEK, J. a J. SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*, 1. vyd. Praha: Grada, 2011. ISBN 978-80-247-3427-9.

KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*, 13. vyd. Praha: Polygon, 2003. ISBN 80-7272-084-3.

KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví. Světový koncept IFRS/IAS*. 5. vyd. Praha: Bova Polygon, 2005. ISBN 80-7273- 129-7.

KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským a českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: Bova Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9.

KRUPOVÁ, D. *IAS v příkladech I. díl*, 1. vyd. Praha: VOX, 2002. ISBN 80-86324-22-2.

MALÍKOVÁ, O. et al. *Účetnictví včera a dnes*, 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. ISBN 978-80-7372-696-6.

MALÍKOVÁ, O. a J. HORÁK.. *České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů hodnotově ovlivňujících účetní výkaznictví*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009. ISBN 978-80-7372-557-0.

MALÍKOVÁ, O. a J. HORÁK. *Finanční účetnictví: poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. ISBN 978-80-7372-690-4.

MLÁDEK, R. *Postupy účtování podle IFRS: IFRS Policies and Procedures*. 1. vyd. Praha: Leges, 2009. ISBN 978-80-87212-13-4.

NOBES, C. and R. PARKER. *Comparative International Accounting*. 11th. ed., Essex: Pearson Education Limited. 2010. ISBN 978-0-273-72562-6.

Internetové zdroje

First-time Adoption of International Financial Reporting Standards, [online], 2004 [vid. 2012-12-30]. Dostupné z:
<http://search.proquest.com/docview/189412459/13B1825CC50721CD223/1?accountid=17116>

IASB - *IAS 1 – Presentation of Financial Statements* [online], 2012 [vid. 2012-12-10]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Members-of-the-IFRIC/Pages/About-the-IFRIC.aspx>

IFRS FOUNDATION, *About the IFRS Interpretations Committee* [online], 2012 [vid. 2012-11-30]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Members-of-the-IFRIC/Pages/About-the-IFRIC.aspx>

IFRS FOUNDATION, About the IFRS Interpretations Committee [online], 2012 [vid. 2012-12-02]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Documents/IAS1.pdf>

Deloitte, *Účetní zpravodaj - novinky z oblasti českého účetnictví* [online], 2007 [vid. 2012-12-02]. Dostupné z: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/Accounting%20News/ucetni_zpravodaj_0710.pdf

Legislativa

Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 39

Česko. Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002. In sbírka zákonů České republiky. 2002, částka 174, s. 9690. ISSN 1213-7235. Dostupné také z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>

Česko. Zákon č. 513 ze dne 5. listopadu 1991 obchodní zákoník. In sbírka zákonů České republiky. 1991, částka 98, s. 2474. ISSN 1213-7235. Dostupné také z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/obchzak/>

Česko. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In sbírka zákonů České republiky. 1991, částka 107, s. 2804. ISSN 1211-1244. Dostupné také z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/zakon.jsp?page=0&fulltext=&nr=563~2F1991&part=&name=&rpp=15#seznam>

Česko. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů. In sbírka zákonů České republiky. 1992, částka 117, s. 3473. ISSN 1213-7235. Dostupné také z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>

Bibliografie

MLÁDEK, R. *Světové účetnictví I. díl*. 3. vyd. Praha: LINDE, 2005. ISBN 80-7201-519-2.

KRUPOVÁ, D. et al. *IAS v příkladech II. díl*, 1. vyd. Praha: VOX, 2003.

ISBN 80-86324-23-0.

KRUPOVÁ, L. a R. MLÁDEK. *IAS v příkladech III. díl*. 1. vyd. Praha: VOX, 2003.

ISBN 80-86324-33-8.

Seznam příloh

Příloha A	Přehled mezinárodních standardů IFRS a IAS	94
Příloha B	Splátkový kalendář společnosti XY	97
Příloha C	Splátkový kalendář dle ČÚL	99
Příloha D	Splátkový kalendář dle standardů IFRS	100

Příloha A Přehled mezinárodních standardů IFRS a IAS

Tab. A1: Přehled mezinárodních standardů IFRS

Přehled mezinárodních standardů IFRS	
IFRS 1	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví <i>First-time Adoption of International Financial Reporting Standards</i>
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie <i>Share-based Payment</i>
IFRS 3	Podnikové kombinace <i>Business Combinations</i>
IFRS 4	Pojistné smlouvy <i>Insurance Contracts</i>
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti <i>Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations</i>
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů <i>Exploration for and Evaluation of Mineral Assets</i>
IFRS 7	Finanční nástroje: Zveřejňování <i>Financial Instruments: Disclosures</i>
IFRS 8	Provozní segmenty <i>Operating segments</i>
IFRS 9	Finanční nástroje <i>Financial Instruments</i>
IFRS 10	Konsolidovaná účetní závěrka <i>Consolidated Financial Statements</i>
IFRS 11	Společná opatření <i>Joint Arrangements</i>
IFRS 12	Zveřejnění zájmů jiných subjektů <i>Disclosure of Interests in Other Entities</i>
IFRS 13	Ocenění reálnou hodnotou <i>Fair Value Measurement</i>

Zdroj: Upraveno dle iasplus.com. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards>.

Tab. A2: Přehled mezinárodních standardů IAS

Přehled mezinárodních standardů IAS	
IAS 01	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky <i>Presentation of Financial Statemenst</i>
IAS 02	Zásoby <i>Inventories</i>
IAS 07	Výkazy peněžních toků <i>Statement of Cash Flows</i>
IAS 08	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby <i>Accounting Policie, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>
IAS 10	Události po rozvahovém dni <i>Events After the Reporting Period</i>
IAS 11	Stavební smlouvy <i>Construction Contracts</i>
IAS 12	Daně ze zisku <i>Income Taxes</i>
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení <i>Property, Plant and Equipment</i>
IAS 17	Leasingy <i>Leases</i>
IAS 18	Výnosy <i>Revenue</i>
IAS 19	Zaměstnanecké požitky <i>Employee Benefits</i>
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory <i>Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assitance</i>
IAS 21	Dopady změn měnových kurzů <i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>
IAS 23	Výpůjční náklady <i>Borrowing Cista</i>
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran <i>Related Party Disclosures</i>
IAS 26	Penzijní plány <i>Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans</i>
IAS 27	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka <i>Consolidated and Separate Financial Statements</i>
IAS 28	Investice do přidružených podniků <i>Accounting for Investments in Associates</i>
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách <i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>
IAS 31	Vykazování účasti ve společných podnicích <i>Financial Reporting of Interests in Joint Ventures</i>

IAS 32	Finanční nástroje: vykazování <i>Financial Instruments: Presentation</i>
IAS 33	Zisk na akcii <i>Earnings Per Share</i>
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví <i>Interim Financial Reporting</i>
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv <i>Impairment of Assets</i>
IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky <i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>
IAS 38	Nehmotná aktiva <i>Intangible Assets</i>
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování <i>Financial Instruments: Recognition and Measurement</i>
IAS 40	Investice do nemovitostí <i>Investment Property</i>
IAS 41	Zemědělství <i>Agriculture</i>

Zdroj: Upraveno dle [iasplus.com](http://www.iasplus.com). Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards>.

Příloha B Splátkový kalendář společnosti XY

Splátkový kalendář

K leasingové smlouvě č.:

Daňový doklad č.:

Uzavřené mezi

Společností:

a

Klientem:

Jméno, příjmení a titul/Firma:

Adresa bydliště/Sídlo/Místo podnikání:

Rodné číslo (dat. narození)/IČ:

(dále jen klient)

PSČ:

DIČ:

Datum převzetí předmětu finančního leasingu: 18.04.2012

Trvání smlouvy při řádném průběhu do: 19.04.2015

Délka smlouvy:

36 měsíců

Předmětem zdanitelného plnění mezi společností Škofin, s.r.o. a klientem je dodání předmětu finančního leasingu formou výše uvedené smlouvy o finančním pronájmu, jejíž nedílnou součástí je tento splátkový kalendář. Finanční pronájem podléhá zdanění dle zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění.

Pojištěním jsou plnění osvobozeny od daně z přidané hodnoty podle § 55 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění. Splátky jsou splatné v den uskutečnění zdanitelného plnění. Klient je povinen hradit níže uvedené splátky v plné výši, v termínech splatnosti a dodržovat variabilní symbol, který je shodný s číslem smlouvy o finančním pronájmu.

Předmět finančního leasingu: Škoda Superb kombi 2,0 TDI CR DPF 4x4 Elegance 125	č. karoserie / výrobní číslo :			
	Bez daně	sazba DPH %	DPH	Celkem
Vstupní cena předmětu finančního leasingu v Kč	657 500,00	20	131 500,00	789 000,00
Splátka nájemného hrazená předem v Kč	83 333,33	20	16 666,67	100 000,00
Kupní (zůstatková) cena v Kč	219 605,00	20	43 921,00	263 526,00
Poplatek za uzavření leasingové smlouvy	0,00	20	0,00	0,00

Klient uhradí splátky leasingu celkem

937 592,44 Kč

Klient uhradí splátky pojistného celkem

0,00 Kč

Klient uhradí celkem

937 592,44 Kč

1 / 2

Tištěno programem ŠkoFIN ProFIN plus, verze 2.11.0.163 verze šablony 1101.1, verze smlouvy 20, 18042012104356

A ŠkoFIN s.r.o.
Pekařská 6, 155 00 Praha 5, Česká republika
T +420 224 992 410
M +420 605 638 410

F +420 224 992 307
I 800 100 800
E klient@skofin.cz
W www.skofin.cz

IČ 45805369
DIČ CZ45805369
Společnost zapsaná v obchodním rejstříku
u Městského soudu v Praze, oddíl C, vložka 11881.

Obr. B1: Splátkový kalendář společnosti XY 1. strana.

Zdroj: Smlouva o finančním leasingu společnosti XY.

Splátkový kalendář

K leasingové smlouvě č.:

Daňový doklad č.:

Datum uskutečnění zdanitelného plnění	Není zdanitelným plněním v Kč	Pojistné Kč	Základ pro základní sazbu DPH kapitál v Kč	Základní sazba DPH kapitál v Kč	Základ pro základní sazbu DPH finanční služby v Kč	Základní sazba DPH finanční služby v Kč	Základ pro sníženou sazbu DPH v Kč	Snížená sazba DPH v Kč	Měsíční splátka celkem v Kč
18.04.2012					0,00	0,00			0,00
18.04.2012			83 333,33	16 666,67					100 000,00
18.04.2012			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.05.2012			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.06.2012			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.07.2012			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.08.2012			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.09.2012			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.10.2012			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.11.2012			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.12.2012			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.01.2013			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.02.2013			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.03.2013			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.04.2013			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.05.2013			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.06.2013			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.07.2013			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.08.2013			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.09.2013			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.10.2013			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.11.2013			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.12.2013			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.01.2014			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.02.2014			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.03.2014			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.04.2014			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.05.2014			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.06.2014			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.07.2014			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.08.2014			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.09.2014			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.10.2014			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.11.2014			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.12.2014			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.01.2015			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.02.2015			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29
01.03.2015			9 848,94	1 969,79	3 439,63	687,93			15 946,29

Datum vystavení: 18.04.2012

Datum převzetí: 18.04.2012

(splátkového kalendáře)

Podpis zástupce společnosti:

Podpis klienta:

2 / 2

Tištěno programem ŠkoFIN ProFIN plus, verze 2.11.0.163 verze šablony 1101.1, verze smlouvy 20, 18042012104356

A ŠkoFIN s.r.o.
Pekařská 6, 155 00 Praha 5, Česká republika
T +420 224 992 410
M +420 605 638 410

F +420 224 992 307
I 800 100 800
E klient@skofin.cz
W www.skofin.cz

IČ 45805369
DIČ CZ45805369
Společnost zapsaná v obchodním rejstříku
u Městského soudu v Praze, oddíl C, vložka 11881.

Obr. B2: Splátkový kalendář společnosti XY 2. strana.

Zdroj: Smlouva o finančním leasingu společnosti XY.

Příloha C Splátkový kalendář dle ČÚL

Tab. C1: Splátkový kalendář

Splátkový kalendář		
Období	Splátka	Zůstatková cena
18.4.2012	100 000,00 Kč	574 066,44 Kč
18.4.2012	15 946,29 Kč	558 120,15 Kč
1.5.2012	15 946,29 Kč	542 173,86 Kč
1.6.2012	15 946,29 Kč	526 227,57 Kč
1.7.2012	15 946,29 Kč	510 281,28 Kč
1.8.2012	15 946,29 Kč	494 334,99 Kč
1.9.2012	15 946,29 Kč	478 388,70 Kč
1.10.2012	15 946,29 Kč	462 442,41 Kč
1.11.2012	15 946,29 Kč	446 496,12 Kč
1.12.2012	15 946,29 Kč	430 549,83 Kč
1.1.2013	15 946,29 Kč	414 603,54 Kč
1.2.2013	15 946,29 Kč	398 657,25 Kč
1.3.2013	15 946,29 Kč	382 710,96 Kč
1.4.2013	15 946,29 Kč	366 764,67 Kč
1.5.2013	15 946,29 Kč	350 818,38 Kč
1.6.2013	15 946,29 Kč	334 872,09 Kč
1.7.2013	15 946,29 Kč	318 925,80 Kč
1.8.2013	15 946,29 Kč	302 979,51 Kč
1.9.2013	15 946,29 Kč	287 033,22 Kč
1.10.2013	15 946,29 Kč	271 086,93 Kč
1.11.2013	15 946,29 Kč	255 140,64 Kč
1.12.2013	15 946,29 Kč	239 194,35 Kč
1.1.2014	15 946,29 Kč	223 248,06 Kč
1.2.2014	15 946,29 Kč	207 301,77 Kč
1.3.2014	15 946,29 Kč	191 355,48 Kč
1.4.2014	15 946,29 Kč	175 409,19 Kč
1.5.2014	15 946,29 Kč	159 462,90 Kč
1.6.2014	15 946,29 Kč	143 516,61 Kč
1.7.2014	15 946,29 Kč	127 570,32 Kč
1.8.2014	15 946,29 Kč	111 624,03 Kč
1.9.2014	15 946,29 Kč	95 677,74 Kč
1.10.2014	15 946,29 Kč	79 731,45 Kč
1.11.2014	15 946,29 Kč	63 785,16 Kč
1.12.2014	15 946,29 Kč	47 838,87 Kč
1.1.2015	15 946,29 Kč	31 892,58 Kč
1.2.2015	15 946,29 Kč	15 946,29 Kč
1.3.2015	15 946,29 Kč	0,00 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle leasingové smlouvy společnosti XY.

Příloha D Splátkový kalendář dle standardů IFRS

Tab. D1: Splátkový kalendář dle standardů IFRS

Rok	Období	Splátka	Úroková míra	Diskontní faktor	SH Splátky	Stav závazku	Úrok	Úmor
2012	1	100 000,00	0,00%	1,000000	100 000,00	770 930,78	0	100 000,00
	1	15 946,29	0,00%	1,000000	15 946,29	670 930,78	0	15 946,29
	2	15 946,29	1,00%	0,990099	15 788,41	654 984,49	6 549,84	9 396,45
	3	15 946,29	1,00%	0,980296	15 632,09	645 588,05	6 455,88	9 490,41
	4	15 946,29	1,00%	0,970590	15 477,31	636 097,64	6 360,98	9 585,31
	5	15 946,29	1,00%	0,960980	15 324,07	626 512,32	6 265,12	9 681,17
	6	15 946,29	1,00%	0,951466	15 172,35	616 831,16	6 168,31	9 777,98
	7	15 946,29	1,00%	0,942045	15 022,13	607 053,18	6 070,53	9 875,76
	8	15 946,29	1,00%	0,932718	14 873,39	597 177,42	5 971,77	9 974,52
2013	9	15 946,29	1,00%	0,923483	14 726,13	587 202,90	5 872,03	10 074,26
	10	15 946,29	1,00%	0,914340	14 580,33	577 128,64	5 771,29	10 175,00
	11	15 946,29	1,00%	0,905287	14 435,97	566 953,64	5 669,54	10 276,75
	12	15 946,29	1,00%	0,896324	14 293,04	556 676,89	5 566,77	10 379,52
	13	15 946,29	1,00%	0,887449	14 151,52	546 297,37	5 462,97	10 483,32
	14	15 946,29	1,00%	0,878663	14 011,41	535 814,05	5 358,14	10 588,15
	15	15 946,29	1,00%	0,869963	13 872,68	525 225,90	5 252,26	10 694,03
	16	15 946,29	1,00%	0,861349	13 735,33	514 531,87	5 145,32	10 800,97
	17	15 946,29	1,00%	0,852821	13 599,34	503 730,90	5 037,31	10 908,98
	18	15 946,29	1,00%	0,844377	13 464,69	492 821,92	4 928,22	11 018,07
	19	15 946,29	1,00%	0,836017	13 331,37	481 803,85	4 818,04	11 128,25
	20	15 946,29	1,00%	0,827740	13 199,38	470 675,59	4 706,76	11 239,53
2014	21	15 946,29	1,00%	0,819544	13 068,69	459 436,06	4 594,36	11 351,93
	22	15 946,29	1,00%	0,811430	12 939,30	448 084,13	4 480,84	11 465,45
	23	15 946,29	1,00%	0,803396	12 811,19	436 618,68	4 366,19	11 580,10
	24	15 946,29	1,00%	0,795442	12 684,35	425 038,58	4 250,39	11 695,90
	25	15 946,29	1,00%	0,787566	12 558,76	413 342,67	4 133,43	11 812,86
	26	15 946,29	1,00%	0,779768	12 434,41	401 529,81	4 015,30	11 930,99
	27	15 946,29	1,00%	0,772048	12 311,30	389 598,82	3 895,99	12 050,30
	28	15 946,29	1,00%	0,764404	12 189,41	377 548,52	3 775,49	12 170,80
	29	15 946,29	1,00%	0,756836	12 068,72	365 377,71	3 653,78	12 292,51
	30	15 946,29	1,00%	0,749342	11 949,23	353 085,20	3 530,85	12 415,44
	31	15 946,29	1,00%	0,741923	11 830,92	340 669,76	3 406,70	12 539,59
	32	15 946,29	1,00%	0,734577	11 713,78	328 130,17	3 281,30	12 664,99
	33	15 946,29	1,00%	0,727304	11 597,80	315 465,18	3 154,65	12 791,64
2015	34	15 946,29	1,00%	0,720103	11 482,97	302 673,54	3 026,74	12 919,55
	35	15 946,29	1,00%	0,712973	11 369,28	289 753,99	2 897,54	13 048,75
	36	279 472,29	1,00%	0,705914	197 283,46	276 705,24	2 767,05	276 705,24
	Σ	937 592,44			770 930,78		166 661,66	770 930,78
	ΣΣ						937 592,44	

Zdroj: Vlastní zpracování dle leasingové smlouvy společnosti XY.